Die wirtſchaftliche Betrachtungsweiſe im Steuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde der
Wirtſchafts- u. Sozialwiſſenſchaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Univerſität
zu Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Horst Janssen

Diplom-Volkswirt

aus Bromberg

1934

Referent: Professor Dr. Wilhelm Gerloff.
Korreferent: Professor Dr. Friedrich Giese.
Tag der mündlichen Prüfung: 15. Dezember 1934.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsübersicht.

Seite

A) Gerechtigkeit oder Rechtssicherheit im Steuerrecht? 1

I. Grunderkenntnisse und geschichtliche Grundlegung zur Problematik der §§ 9 und 10 AO 1

a) Normativistische Denkweise und wirtschaftliche Betrachtungsweise 1

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Vorkriegszeit 3

c) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 9 AO 5

d) Die Bedeutung und Problematik der Stellung des Reichsfinanzhofs für die Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 7

II. Methodenstreit oder Krisis der rechtsstaatlichen Idee 9

a) Entstehung und Bedeutung des Meinungsstreites um die wirtschaftliche Betrachtungsweise 9

1. Die Grenzen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise 9
2. Die Problematik des Begriffs wirtschaftliche Betrachtungsweise 11
3. Die Problemkreise der Idee „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ 13

b) Die Bedeutung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Gesamtverhältnis von Staat, Wirtschaft und Recht 15

1. „Steuerstaat“ und wirtschaftendes Individuum 15
2. Begriffsjurisprudenz und Steuerrecht 16
3. Finanzwissenschaft und Steuerrecht 18

B) Wege der Verselbständigung des Steuerrechts 20

I. Die entwickelten Grundformen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im neuen Steuerrecht 20

a) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Tatbestandserfassung und Gesetzesauslegung 20

1. Begriffe und Begriffsbildung im Steuerrecht 20
2. Steuerrecht und Privatrecht 22
3. Wesentliche Grundzüge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 25

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als zeitlich bedingtes Korrektiv des Gesetzgebers 30

1. Begründung der Notwendigkeit eines Korrektivs 30
2. Die Behandlung des Gesetzeswortlauts 31
3. Die Behandlung von Gesetzeslücken 32

c) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Ausdrucksmittel spezifisch steuerrechtlicher Denkweise 34

1. Bedeutung der Forderung nach Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse 34
2. Abwandlungen der individualistischen rechtsstaatlichen Idee 35
3. Abwandlungen in Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse 38

Seite

II. Neue Wege der Abgrenzung des Verhältnisses Steuerpflichtiger und Steuerrechtsprechung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise .. 41
a) Abwandlungen des § 10 AO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise 41
1. Der Tatbestand der Steuerumgehung 41
2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Steuerumgehung 43
b) Die „Typisierungstheorie" 45
1. Der Meinungsstreit um die Typisierungstheorie 46
2. Typus und typische Gestaltung 47
3. Die typischen Gestaltungen im Steuerrecht 49
C) **Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Gegenwart und Zukunft** 53

A)

Gerechtigkeit oder Rechtssicherheit im Steuerrecht?

I. Grunderkenntnisse und geschichtliche Grundlegung zur Problematik der §§ 9 und 10 AO.

a) Normativistische Denkweise und wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Für den geistigen Umbruch der nationalsozialistischen Revolution ist auf rechtswissenschaftlichem Gebiet kennzeichnend der Kampf gegen den Rechtspositivismus und die normativistische Denkweise in der Rechtsprechung. An Stelle des Denkens in dem errichteten System von abstrakten Allgemeinbegriffen, das der Rechtswissenschaft eigen ist, soll eine vom wahren Leben durchblutete Rechtsauffassung treten, die es ermöglicht, die konkrete Wirklichkeit in allen ihren Bedingtheiten zu erfassen. Dieses Ziel ist nicht dadurch zu erreichen, daß man die Einzelbegriffe elastischer gestaltet, es muß vielmehr das Rechtsdenken selbst von Grund auf für diese Aufgabe geschult und geformt werden. Carl Schmitt [1]) formuliert die Zielsetzung eindeutig, wenn er sagt: „Wir kommen von einem abstrakt-normativistischen Typus zu einem Typus konkreten Ordnungsdenkens". Dieser Erneuerungsprozeß juristischer Denkweise, der in der ganzen Welt zu beobachten ist,[2]) findet in jeder Nation seinen artbedingten Niederschlag, ohne aber, da geistige Erziehung und Durchdringung die treibenden Kräfte sind, von heute auf morgen zu einer Umstellung zu führen oder auch nur führen zu können. Wir befinden uns erst in dem Anfangsstadium dieser Entwicklung. Wir haben auch schon die feste Zielvorstellung, der Weg selbst aber wird erkämpft werden müssen.

In diesem Zusammenhange erscheint es wertvoll, einen Beitrag aus dem Steuerrecht zu bringen, der das „Für und Wider" der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht zum Gegenstand hat. Denn das Steuerrecht bietet den ersten praktisch gewordenen Versuch der Rechtsprechung, die abstrakten Allgemeinbegriffe zu überwinden und die konkrete Wirklichkeit zur Basis der Gesetzesanwendung zu machen, ganz gleichgültig, wie sie nach formal-rechtlichen Gesichtspunkten zu subsumieren ist. Damit rüttelte man an den Grundfesten überlieferter Rechtsanschauungen und förderte in grundsätzlichen Auseinandersetzungen wertvolle Erkenntnisse im Geiste der Rechtserneuerung zutage.

Die konkrete Wirklichkeit, die der Steuerrichter zu erfassen sucht, ist in den meisten Fällen ein wirtschaftlicher Vorgang. Das Begriffssystem des Rechtspositivismus wirkte sich bei der Dynamik und Mannigfaltigkeit des Wirtschaftslebens praktisch so aus, daß, da der abstrakte Begriff Tatbestandsmerkmal war, die innerlich verschiedensten wirtschaftlichen Vor-

---

[1]) Carl Schmitt, in „Deutsches Recht", Jahrg. 4, Nr. 10, S. 228.
[2]) Carl Schmitt, ebenda, S. 229.

gänge rechtlich unter denselben Allgemeinbegriff fallen konnten. Das hatte aber auch zur Folge, daß umgekehrt in vielen Fällen derselbe wirtschaftliche Vorgang, je nach seiner äußeren Gestaltung, rechtlich die Tatbestandsmerkmale mehrerer abstrakter Allgemeinbegriffe erfüllen und damit verschiedene Rechtswirkungen auslösen konnte. Dem Sinne einer Rechtsordnung nach, deren Aufgabe doch die gerechte Ordnung der Dinge ist, müßte aber derselbe wirtschaftliche Vorgang in allen Fällen dieselbe rechtliche Behandlung erfahren.

Dieser Zwiespalt, nach dem — entgegen dem Rechtsdenken — gleichgelagerte wirtschaftliche Vorgänge verschiedene Rechtswirkungen auslösen konnten, mußte aber in der richterlichen Praxis auch zu der Erkenntnis führen, daß ein, nach formalrechtlichen Gesichtspunkten in dem System der Allgemeinbegriffe „gleich" zu behandelnder wirtschaftlicher Tatbestand nicht unbedingt in der konkreten wirtschaftlichen Wirklichkeit dieselbe Grundlage haben muß. Die Aufklärung des wirklichen Sachverhaltes würde vielmehr erfordern, daß der Richter den wirtschaftlichen Vorgang in seinem Kern zu erkennen sucht und ungeachtet der Rechtsform, ob der Vorgang z. B. als Darlehen oder als Kapitalzeichnung bezeichnet ist, prüfen kann, welche Rechtsform einem so gestalteten wirtschaftlichen Vorgang dem Sinne der Rechtsordnung nach in Wirklichkeit typisch ist. Die auf dieser Grundlage gefundene Entscheidung könnte sich sowohl zu Ungunsten als auch zu Gunsten des Rechtssubjekts auswirken. — Solange sich die Rechtsprechung ausschließlich an den gesetzlichen Tatbestand gebunden fühlte und die Prüfung des Sachverhaltes sich nur auf die rechtlichen Erfordernisse beschränkte, waren ihr die Wege der Berücksichtigung wirtschaftlicher Erwägungen zur Erkenntnis der Wirklichkeit verschlossen. Gewiß empfand man im Steuerrecht, ebenso wie im Zivil- und Handelsrecht, manche Entscheidungen als wirtschaftlich vielleicht „nicht gerecht", betonte aber demgegenüber, daß dafür eben jede Entscheidung im voraus berechenbar sei und die Rechtssicherheit das Primäre darstelle.

Es war kein Zufall, daß gerade das Steuerrecht in der Gesamtrechtsentwicklung gesehen schon frühzeitig mit dieser Auffassung brach. Denn diese im Kern tiefste Problematik der Rechtswissenschaft trat hier praktisch besonders krass in Erscheinung, weil der Steuerpflichtige, in dem Bestreben, Steuern zu sparen, von den ihm bei dieser formalen Rechtsauffassung gebotenen Möglichkeiten der Steuerumgehung i. w. S. weitgehend Gebrauch machte. Wenn die Steuergesetze ihrer Idee nach eine „gerechte", gleichmäßige und allgemeine Besteuerung unter möglichster Schonung der Wirtschaft herbeiführen wollten, so zeigte die tatsächliche Entwicklung auch hier, daß diese Gesetze der Idee insofern nicht entsprachen, als es gesetzlich möglich war, daß wirtschaftlich gleich gelagerte Fälle ungleichmäßige Rechtswirkungen, d. h. verschiedene steuerliche Belastung auslösen können. Wer z. B. Grund- oder Stammkapital zeichnete, unterlag der Stempelsteuerpflicht, wer dagegen zur verschleierten Sachgründung ein verzinsliches Darlehen gab, ersparte die Steuer, obwohl im Erfolg betrachtet wirtschaftlich derselbe Vorgang zugrunde liegt.[1])

Eine derartige wirtschaftliche Betrachtungsweise könnte aber auch, wie das Beispiel zeigt, dem steuerpflichtigen Individuum die Möglichkeit, Steuern zu sparen, stark beschneiden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Steuerrechtsprechung wird daher in ihren Formen und Ausstrahlungen wesentlich von der Anschauung, die man bezüglich der Stellung des Individuums zu Volk und Staat hat, abhängig sein. Die staatspolitische

---

[1]) Siehe heute die gesetzliche Regelung in § 6 c, Kap. Verk.St.G.

Entwicklung vom individualistischen Rechtsstaat bis zu dem Rechtsstaat unserer Zeit, dessen Grundidee der Gemeinschaftsgedanke ist, wird von der Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zu trennen sein. Die Kenntnis der geschichtlichen Grundlagen ist umso wertvoller, als damit im Wandel der Gesamtanschauung auch die Möglichkeit gegeben ist, die Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Reaktion gegen die überspitzte individualistische Denkweise zu werten. Die Keimzelle und die ersten erkennbaren Entwicklungslinien dieser Idee lassen sich nur so in der Gegenüberstellung von Ursache und Wirkung bestimmen und gerecht beurteilen.

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Vorkriegszeit.

Das Steuergesetz knüpft an bestimmte, in Form des Zivilrechts typisierte Tatsachen und Lebensvorgänge an und fordert ein wirtschaftliches Opfer.[1]) Dem vorherrschenden Individualismus entsprechend, waren in dem bürgerlichen Staat der Vorkriegszeit die juristischen Begriffe in den Steuergesetzen eng definiert und die Tatbestände genau begrenzt. Zudem wurden die Steuergesetze nach dogmatisch-positiver Methode als Teil des öffentlichen Rechts besonders streng ausgelegt.[2]) War ein derartiger Gesetzestatbestand dem Steuerpflichtigen unangenehm, so konnte er ihn vermeiden und trotzdem wirtschaftlich zu demselben Erfolg gelangen. Den Typus einer Entscheidung, der diese Einstellung in der Gesamtanschauung widerspiegelt, bietet z. B. ein Urteil des Reichsgerichts vom 8. Mai 1911.[3]) „Es kann den Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, die Urkunde, deren Fassung von ihrem freien Willen abhängt, so zu gestalten, daß auf sie, die vom Staat aufgestellten Merkmale der Steuerpflichtigkeit nicht zutreffen." Wollte der Staat diese Umgehungen i. w. S. unterbinden, so mußte er ein dem jeweiligen Fall entsprechendes Gesetz erlassen, denn der Steuerrichter war im Rahmen der Gesamtauffassung über Auslegung und Anwendung der Gesetze nicht dazu befugt, den engen juristischen Tatbestand etwa in wirtschaftlicher Denkweise auf gleich gelagerte Fälle auszudehnen. Auch praktisch hatte der Steuerrichter, dem vorherrschenden Individualismus entsprechend, nicht die Möglichkeit, in die Wirtschaftssphäre des Staatsbürgers so einzudringen, daß er unklare steuerliche Tatbestände hätte aufklären können.[4])

Die große Freiheit, die das Individuum so dem Gesetz gegenüber genoß, führte aber in der praktischen Auswirkung zu derart krassen Mißbräuchen, daß, entgegen der herrschenden Rechtsauffassung, in einzelnen Fällen der Richter nach dem wahren Rechtsgefühl entscheiden mußte. Immer eindringlicher wurde dem Richter bewußt, daß bei dieser formalistischen Rechtsauffassung nur wenige „Geschickte" offensichtlich Vorteile erlangten, während die große Masse der Steuerpflichtigen nichts gewann. Der Einfluß des Wandels der Gesamtanschauung ist unverkennbar. Schon in der Vorkriegszeit machte sich auch hier der Uebergang vom Individualismus zum Kollektivismus bemerkbar. Der Gegensatz im Recht zwischen tatsächlicher Gestaltung und ideellem Wollen vertiefte sich damit und mußte zur Lösung drängen.

---

[1]) Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 45.
[2]) Lion, Gesetzlich erlaubte Steuerersparung, 3. Aufl., S. 12.
[3]) RG, Bd. 76, S. 255.
[4]) Lion, a. a. O., S. 12.

Die Erkenntnis, daß der wahre Sachverhalt nur in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfaßt werden kann, führte die Rechtsprechung dazu, den von dem Rechtsgefühl diktierten Entscheidungen eine Begründung aus wirtschaftlichen Erwägungen zu geben. Im allgemeinen blieb es aber bei der formal-rechtlichen Betrachtungsweise, sodaß der Steuerpflichtige tatsächlich die Auffassung gewinnen mußte, daß wirtschaftliche Betrachtungsweise gleichzusetzen sei mit einer Auslegung „in dubio pro fisco".

Und doch zeigte sich gerade im Beginn der Entwicklung auch eine andere, sehr wichtige Seite der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht. Es war gewiß kein Zufall, daß am Anfang dieser Entwicklung die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts zum ersten preußischen Einkommensteuergesetz stand; denn, da das „Einkommen" ein wirtschaftlicher Begriff ist, war der Denkhaltung des Oberverwaltungsgerichts das Einfühlen in die wirtschaftlichen Grundlagen eines Falles von vornherein vertraut. Allerdings wird man sich darüber klar sein müssen, daß es für die Erkenntnis der wirtschaftlichen Begriffe, wie Einkommen, Vermögen, Umsatz u. a., die mit den im Zivilrecht verwendeten nicht zu identifizieren sind, selbst, einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Gegensatz zu einer formaljuristischen gar nicht bedarf. Für diese Begriffe wäre eine formaljuristische Betrachtungsweise ja überhaupt unmöglich, und man brauchte daher auch keine ausdrückliche wirtschaftliche Betrachtungsweise.[1]) In der Weiterentwicklung wird man allerdings den Einfluß der Tatsache, daß im Steuerrecht auch rein wirtschaftliche Begriffe verwendet werden, nicht hoch genug einschätzen können.

Als Beispiel eines Falles wirschaftlicher Betrachtungsweise, in dem die Billigkeitserwägungen typisch hervortreten, sei an erster Stelle eine Entscheidung des OVG aus dem Jahre 1910 angeführt: „So offenbare Widersprüche und Unbilligkeiten lassen sich nur vermeiden, daß, soweit dies mit den gesetzlichen Vorschriften vereinbar ist, bei Beurteilung derartiger Tatbestände in steuerlicher Beziehung der wirtschaftliche Gesichtspunkt als ausschlaggebend erachtet wird".[2]) Daneben stehen aber auch einschränkende Urteile. So erklärt das OVG in Bd. 64, S. 6 ff.: „Die wirtschaftlichen Erwägungen sind indes keineswegs für die Auslegung auch aller Einzelbestimmungen des Gesetzes entscheidend. Nirgends deutet das Gesetz an, daß es den Ausdrücken Eigentum, Erwerb usw., eine von den allgemeinen Grundsätzen des bürgerlichen Rechts abweichende Bedeutung beilege".

In noch stärkerem Maße und willensmäßig betonter trägt das Reichsgericht zum Reichsstempelsteuergesetz den besonderen Erfordernissen der Steuergesetze Rechnung. In Bd. 86, S. 166 wird u. a. ausgeführt: „Daß der Gesetzgeber den Eingang dieser Abgabe von einer solchen willkürlichen Entschließung der Steuerpflichtigen selbst habe abhängig machen wollen, ist bei einem Steuergesetz völlig ausgeschlossen. Dessen Zweck ist es, dem Staat die erforderlichen Einnahmen zu verschaffen, und dieser Zweck muß auch, ... für die Auslegung des Steuergesetzes verwertet werden ...." Daneben finden sich allerdings auch streng formal-juristische Entscheidungen. In einem weiteren Fall wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus dem Jahre 1910 erklärt das RG: „Wirtschaftlich stehen beide Fälle gleich, und gerade von der wirtschaftlichen, nicht von der formal-rechtlichen Seite aus will das Steuergesetz die geschäftlichen Vorgänge treffen, die .... die Kapitalanlage

---

[1]) Vgl. über die Bedeutung der privatrechtlichen Begriffe bei Konstruktion des Steuertatbestandes Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, S. 15 ff.

[2]) OVG in Staatssteuersachen, Bd. 14, S. 110.

vermitteln".[1]) Einen Schritt weiter in der Entwicklung geht das RG in Bd. 84, S. 17, wenn dort ausgeführt wird: „Hier entscheidet in erster Reihe der aus dem Steuergesetz ersichtliche oder sonst als unzweifelhaft feststehende Zweck des Gesetzes, und nicht bloß die von den Parteien willkürlich gewählte äußere rechtsgeschäftliche Form.".

In dieser Entwicklung gesehen, erscheint die Reichssteuerreform, vor allem der Erlaß der Reichsabgabenordnung, als allgemeiner Teil des Steuerrechts[2]) nur als das sichtbare Zeichen des Unschwunges der Grundauffassung. Denn in § 10 n. F. (§ 5 a. F.) der Reichsabgabenordnung (AO) erklärte der Gesetzgeber: „Durch Mißbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden". Der Fall der offensichtlichen Steuerumgehung unter Ausnutzung der abstrakten Fassung der Gesetze, der in der Rechtsprechung den Zwiespalt zwischen Rechtsgefühl und juristischer Denkweise am klarsten offenbarte, wurde so zu Gunsten des sittlichen Rechtsbewußtseins gelöst, das die Interessen des Ganzen denen des Individuums voranstellt.

c) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 9 AO.

Die Entscheidung, ob ein Mißbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt, läßt sich nur in Erkenntnis der wahren wirtschaftlichen Lage fällen. Voraussetzung für die praktische Durchsetzung des § 10 AO war daher, da die normativistische Denkweise noch vorherrschte, eine gesetzliche Norm, die dem Richter auferlegt, sich in die wirtschaftlichen Hintergründe des Tatbestandes zu versenken. Diese Voraussetzung sollte für das gesamte Steuerrecht durch die Generalauslegungsklausel des § 9 n. F. (§ 4 a. F.) AO gegeben sein:

> „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

Direkte Richtlinien für die Tatbestandsbetrachtung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die der Erkenntnis der konkreten Wirklichkeit dienen sollen, enthält der Paragraph auffallenderweise nicht. Die Entwicklung ist bereits einen Schritt weiter gegangen. Der Gesetzgeber setzt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Tatbestandes schon stillschweigend voraus, wenn er die umfassendere Forderung stellt, die Gesetze selbst bei der Anwendung entsprechend elastisch zu gestalten. Man begnügt sich also nicht damit, eine Formel zu finden, die den Mißbräuchen unter der vorkriegszeitlichen Rechtsauffassung durch Erkenntnis der konkreten Wirklichkeit des Tatbestandes steuern soll, sondern man versucht, den Kern des Uebels selbst zu treffen, indem man für das Steuerrecht zwingend eine neue Rechtsauffassung gesetzlich verankert. Durch § 9 AO ist der Richter gesetzlich verpflichtet, jeden Tatbestand und jedes anzuwendende Gesetz zu Gunsten oder zu Ungunsten des steuerpflichtigen Individuums wirtschaftlich zu betrachten. Damit wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Voraussetzung und zum Grundgedanken der Auslegungsklausel des § 9 AO und ihr ursprünglicher Charakter hat sich grundsätzlich gewandelt.

Der Sinn und die Bedeutung dieser weiteren Fassung der Auslegungsregel für die Entwicklung des Steuerrechts beruht vor allem auf der Tat-

---

[1]) RG, Bd. 74, S. 186.
[2]) Hensel, a. a. O., S. 1.

sache, daß es kein selbständiges, in sich geschlossenes System des Steuerrechts gibt. Das wirtschaftliche Leben hat seine rechtliche Ordnung grundsätzlich in dem Privatrecht gefunden, und auch das Steuerrecht muß an diese rechtlich geordnete Wirtschaft anknüpfen. Gewiß gibt es im Steuerrecht auch Begriffe eigener steuerrechtlicher Prägung und vor allem rein wirtschaftliche Begriffe, aber überwiegend mußte man die im Privatrecht ausgeprägten Begriffe zur Anknüpfung an die rechtlich geordnete Wirtschaft übernehmen. Wollte man der Gefahren, die mit der Verwendung dieser doch abstrakten Begriffe für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung auftreten mußten, Herr werden, so hatte man nach den bisherigen Erfahrungen nur den Weg einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sowohl des Tatbestandes als auch der Gesetze in der Rechtsprechung. Denn man konnte weder die rechtsstaatliche Grundlage aufgeben, noch das seitherige System der Gesetzesbildung selbständig ändern; es blieb der immerhin problematische Ausweg, durch eine Generalklausel die wahre Gesetzesbildung der Rechtsprechung zu überlassen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise i. S. des § 9 AO wird so zu einer neuen juristischen Denkhaltung, der vor allem der Gegensatz zu der normativistischen Denkweise kennzeichnend ist. Denn diese juristische Denkhaltung soll es ermöglichen, daß man das starre Gesetz dem ewig Beweglichen der Wirtschaft anpaßt. Nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs (RFH), der den Begriff „wirtschaftliche Betrachtungsweise" seit dem 9. Bande seiner Entscheidungen [1]) in ständiger Rechtsprechung verwendet und entwickelt, ist darunter der Inbegriff aller Erkenntnisse zu verstehen, welche die Rechtsprechung in Erfüllung dieser Aufgabe schöpft. Und so vielseitig diese Erkenntnisse auch sind, der Grundzug der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bleibt immer erkennbar der Gegensatz zu einer formaljuristischen Betrachtungsweise.

Der Schöpfer der AO und entschiedenste Verteidiger einer in diesem Sinne fortschrittlichen Rechtsprechung, Senatspräsident Becker, kommentiert den § 9 eindeutig mit den Worten: „Er soll einer Verknöcherung der Rechtsbildung vorbeugen".[2]) So gewann diese Auslegungsregel, gewiß nicht zufällig, eine über ähnliche Auslegungsregeln des Rechts weit hinausgehende Bedeutung. Der § 9 AO wurde mit einer der von der Rechtsprechung meist angewendeten Paragraphen. Diese Entwicklung war aber nicht unbedenklich. Das Steuerrecht ist öffentliches Recht, „seine Auslegung hat daher die Bedeutung, daß von ihr der Grad der Freiheit, oder umgekehrt gesprochen der Grad der Lasten und Pflichten, entscheidend abhängt. Daraus folgt, daß jede Unklarheit über die Auslegung das Vertrauen zum Staate gefährdet".[3]) Auslegung der Steuergesetze ist also eine der verantwortungsvollsten Aufgaben, die ein Richter ausüben kann, und er muß, wenn es nur irgendwie angängig ist, von ihr nur sparsam und grundsätzlich Gebrauch machen. Das deutsche Steuerrecht nach dem Weltkriege konnte aber auf Grund der staatspolitischen und wirtschaftlichen Umwälzungen keine langsam aufbauende Rechtsprechung erleben. Chaotische Wirtschaftszustände, ein ins Ungeheuere gesteigerter Finanzbedarf, sich überstürzende Steuergesetze, voll von Widersprüchen und Unklarheiten, zwangen die Steuerrechtsprechung, trotz aller Bedenken, diese Auslegungsregel, auch über ihre ursprüngliche Bestimmung hinaus, in steigendem Maße zur Anwendung zu bringen.

---

[1]) RFH, Bd. 9, S. 171.
[2]) Becker, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Anm. 5 zu § 9 AO.
[3]) Popitz, Steuer und Wirtschaft (StW), 1928, Sp. 982.

So wurde das Steuerrecht, fußend auf § 9 AO, zwangsläufig ein Bahnbrecher der Gedanken um die Rechtsentwicklung. Denn, wenn § 9 AO dem Richter auferlegt, Zweck, wirtschaftliche Bedeutung und Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen, so kann er das allein mit grammatischer, historischer oder logischer Auslegung nicht erreichen, sondern seine Stellung dem Gesetz gegenüber muß freier werden. Rechtswissenschaftlich methodisch gesehen, tritt anstelle der dogmatisch-positiven Auffassung über die Gesetzesauslegung die teleologische.

Der Richter hat die Aufgabe, das abstrakt begriffliche Gesetz, seinem Zweck entsprechend, im Rahmen der Gesamtanschauung lebenswahr anzuwenden. Dabei kann er den Gesetzestatbestand verändern, ausdehnen oder auf ähnliche Tatbestände erweitern, denn nach § 9 AO ist ihm auch zur Pflicht gemacht, die Rechtsvorschriften inhaltlich wirtschaftlich zu interpretieren. Gänzlich frei dem Gesetz gegenüber ist der Richter nach § 9 AO nicht. Wenn Becker [1]) sehr weitgehend meint, „daß die Steuergesetze sich auf das Unerläßliche zu beschränken haben, wo sie Begriffe zu bestimmen suchen, sollten sie in der Regel nur Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte geben", so will er damit nicht die freie Rechtsfindung proklamieren, sondern nur jede Umkehr zur Begriffsjurisprudenz der Vorkriegszeit verhüten und die steigende Bedeutung der Steuerrechtsprechung verewigen.

Diese Erwägungen haben ihren Niederschlag in den Leitsätzen des RFH gefunden. Der Richter steht nicht über dem Gesetz;[2]) das Gesetz kann auch nicht durch richterliches Ermessen ersetzt werden;[3]) § 9 AO gibt auch nicht die Möglichkeit der Ersetzung einer Gesetzesvorschrift durch eine andere;[4]) eine buchstäbliche Auslegung ist dem Richter und der Behörde aber ausdrücklich verwehrt.[5]) Innerhalb dieser Grenzpunkte ist so weiter Spielraum, daß der Steuerrichter über eine reine Gesetzesauslegung hinaus zur Fortbildung des Rechts gedrängt wurde. Aber nicht nur gedrängt, sondern im Laufe der Entwicklung auch willensmäßig berufen, erscheint der Richter im Lichte der Rechtsprechung. „Auch in einem solchen Fall (Widerspruch zwischen zwei gesetzlichen Vorschriften) erfordert es die dem RFH als höchstem Steuergericht zufallende Aufgabe der Fortbildung des Rechts, durch einen Willensakt, zu dem sich der Gesetzgeber noch nicht entschlossen hat, den vorhandenen Widerspruch so zu lösen, daß das Gesetz eine seinem Zweck entsprechende Anwendung finden kann".[6])

d) Die Bedeutung und Problematik der Stellung des Reichsfinanzhofs für die Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die im vorigen Abschnitt zuletzt zitierte Entscheidung zeigt mit aller Deutlichkeit, welch wichtiger Faktor innerhalb der Problematik der RFH darstellt. Sie führt aber auch zu einem weiteren Einzelproblem des Gesamtfragenkomplexes „wirtschaftliche Betrachtungsweise: Wer ist zu der Anwendung des § 9 AO, der Anweisungsnorm zweckbeachtender Auslegung, berufen? Diese Frage wird in Erkenntnis der Bedeutung und der Schwierigkeiten der Auslegung von Steuergesetzen, der Gefahr, welche die teleologische Auslegung für die Rechtssicherheit hat, mit zu dem Kernpunkt

[1]) Becker, a. a. O., Anm. 4.
[2]) RFH, Bd. 3, S. 273.
[3]) RFH, Bd. 21, S. 68.
[4]) RFH, Bd. 6, S. 286; RFH, Bd. 29, S. 2.
[5]) RFH, Bd. 30, 3. 317.
[6]) RFH, Bd. 14, S. 145.

der Problematik. Wenn Becker [1]) in seinen Erläuterungen zu § 9 AO den RFH und den Reichsminister der Finanzen für zuständig hält, und auch Hensel [2]) aus Gründen der Rechtssicherheit die Anwendung der Generalklausel dem Obersten Gericht vorbehalten sehen möchte, so muß man dem grundsätzlich zustimmen. Denn nur einheitliche und straffste Handhabung kann die Gefahren der freien Auslegung bannen. Es bleibt aber das Problem, ob diese Beschränkung praktisch durchführbar ist, und wie sich in diesem Falle die Durchdringung der Steuerpraxis mit dem Gedankengut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gestaltet. Denn die Ueberlegung, daß dem RFH doch nur eine Auswahl aus der Mannigfaltigkeit der Steuerfälle zur Entscheidung vorgelegt werden kann, zwingt zu der Untersuchung, ob hier nicht Gegensätzlichkeiten zwischen theoretisch Gewolltem und praktisch Bestehendem vorhanden sind. Diese Gegensätzlichkeiten könnten einen Ausgleich in der besonderen Stellung des RFH als oberstes Verwaltungsgericht finden.

Die Einsetzung des RFH [3]) mit seinem ausgewählten Richterpersonal, seinen Befugnissen als oberstes, unparteiisches Gericht in Steuersachen, mußte im Hinblick auf die geringen Machtmittel des Steuerrichters in der Vorkriegszeit für das neue Steuerrecht von grundlegender Bedeutung sein. Ein Hinweis auf die Stellung des Reichsgerichts genügt nicht, wenn man die Grundfaktoren dieser Bedeutung erkennen will. Die Anerkennung der Rechtsprechung des Reichsgerichts durch Praxis und Wissenschaft ist weitgehend freiwillig, die des Reichsfinanzhofs durch die Verwaltungsbehörden und Finanzgerichte praktisch zwangsmäßig. Auch die Stellung der Parteien ist unterschiedlich und bedeutungsvoll, denn der RFH entscheidet über einen Anspruch des S t a a t e s , erlassen von einer Verwaltungsbehörde gegen einen oder mehrere Staatsbürger.

Grundsätzlich erledigt die Verwaltungsbehörde alle Steuerfälle selbständig. Aus rein praktischen Gründen wählt sie dabei aus der unerfaßbaren Mannigfaltigkeit des Wirtschaftslebens möglichst typische Formen aus, denen die anderen Fälle angepaßt werden. Erhält der Beamte nun, was bei dem ewigen Fluß des wirtschaftlichen Geschehens immer der Fall sein wird, einen ihm durchaus neuartigen oder im Rahmen seiner Typen abnorm gelagerten Fall, so wird er ihn als Verwaltungsbeamter nach pflichtgemäßem, freiem Ermessen „in dubio pro fisco" entscheiden.[4]) Falls es die Behörde nicht selbst tut, wird regelmäßig der hierdurch Beschwerte die Entscheidung der Gerichte anrufen.

So sind die Fälle, welche dem RFH zur Entscheidung vorgelegt werden, von vornherein gekennzeichnet als Grenzfälle oder als Steuerfälle neuartiger wirtschaftlicher Vorgänge, an deren steuerliche Beurteilung man bisher nicht gedacht hat. Die Entscheidungen des RFH reihen die Verwaltungsbeamten, denen sie zur Kenntnis gebracht werden, in ihre Verzeichnisse typischer Formen ein und entscheiden in Zukunft gleich gelagerte Fälle entsprechend den RFH-Entscheidungen.

Diese Ueberlegung erhellt schlagartig die ungeheuere Bedeutung der einzelnen RFH-Entscheidungen. Anders als der Richter fühlt sich der Steuerbeamte, auch über die gesetzlichen Bindungen hinaus, an die Entscheidungen des Obersten Gerichts gebunden. Er verläßt sich darauf, daß der RFH gleich gelagerte Fälle immer gleich entscheiden wird. So hat die

---

[1]) Becker, a. a. O., Anm. 1.
[2]) Hensel, a. a. O., S. 56.
[3]) 1. Oktober 1918.
[4]) Hensel, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1931, S. 116.

einzelne Entscheidung weit über ihren Tatbestand hinaus für das Wirtschaftsleben grundsätzliche Bedeutung.

Die eigene Denkarbeit, die der Beamte bei diesem System noch zu leisten hat, ist auf die Frage beschränkt: Was ist unter einem gleich gelagerten Fall zu verstehen? Die Richtlinien zur Lösung dieser Frage geben ihm die Auslegungsnormen, die der RFH, aus § 9 AO schöpfend, unter der Bezeichnung „wirtschaftliche Betrachtungsweise" aufgestellt hat. Diese Auslegungsnormen können und dürfen aber, der Absicht des § 9 AO entsprechend, nichts Starres, eindeutig Anwendbares sein, denn sie sollen für eine Vielzahl von Fällen gedacht, der lebenden Fortentwicklung des Rechts dienen. Hensel [1]) bemerkt zwar richtig: „Allgemeingültige „Methoden" der Gesetzesauslegung gibt es nicht; sie sind auch nicht in dem § 9 AO enthalten; jeder Einzeltatbestand fordert eine besondere Kunst der Rechtsfindung. Diese Kunst zu üben, steht (selbstverständlich!) nicht nur dem RFH, sondern ebenso den Finanzgerichten, wie den Verwaltungsbehörden zu"; er vergißt aber, daß man in concreto diese Kunst der Rechtsfindung wohl vom Richter verlangen kann, nicht aber von einem Finanzbeamten, dessen mangelnde rechtswissenschaftliche Vorbildung ihm schon das Eindenken in die wirtschaftlichen Hintergründe erschweren muß. Will man daher den Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise des RFH und der der Verwaltungsbehörden aus Gründen der Bestimmtheit der Besteuerung wahren, so erwächst dem RFH eine weitere Aufgabe. Seine Entscheidungen müssen qualitativ und quantitativ der Vorbildung und der zuzumutenden Arbeitsleistung der Finanzbeamten angepaßt sein. Ebenso eindeutig wie die Leitsätze müssen auch die Begründungen der Entscheidungen sein. — Wo liegt hier die Grenze?

Auf der anderen Seite stand das Steuerrecht inmitten staatspolitischer und wirtschaftlicher Umwälzungen in der Entwicklung begriffen, die der RFH nur mit einer im höchsten Maße geübten Kunst der Rechtsfindung steuern konnte. Das hatte aber auch zur Folge eine ständig gesteigerte Inanspruchnahme des Obersten Gerichts. Wenn man der Worte Beckers,[2]) daß die Gesetze sich auf das Unerläßliche beschränken sollen, gedenkt, so schien diese Entwicklung in Kreisen des RFH willensmäßig begrüßt zu werden, obwohl damit sichtbar die Schwierigkeiten der praktischen Durchführung oberstgerichtlicher Erkenntnisse bei den Finanzämtern wachsen.

II. Methodenstreit oder Krisis der rechtsstaatlichen Idee?

a) Entstehung und Bedeutung des Meinungsstreites um die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Wenn es trotz dieser Schwierigkeiten dem RFH gelang, das Steuerrecht mit dem Gedankengut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu durchdringen, ohne auf grundsätzlichen Widerstand in Praxis und Wissenschaft zu stoßen, so muß das als Beweis dafür gelten, daß der Kern der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesund und die Führung durch den RFH von großem Verständnis für die wirtschaftlichen Belange getragen war. Denn auf keinem Rechtsgebiet wird die Entwicklung mit so wachsamen Augen und solcher Empfindlichkeit für Verletzungen der persönlichen Freiheitssphäre verfolgt wie im Steuerrecht. Gerade der Sicherung, und oft nur der Sicherung, dieser Sphäre diente der im Steuerrecht überspitzte Rechtspositivismus im individualistischen Rechtsstaat. Diese unbe-

---

[1]) Hensel, a. a. O., S. 56.
[2]) Becker, a. a. O., Anm. 4.

dingte Sicherheit, die auf dem engen Anschluß an den Buchstaben des Gesetzes beruhte, ist mit einer Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mehr vorhanden. Aber, obwohl die Gesetze immer noch an die individualistische, kapitalistische Wirtschaft anknüpfen, hat sich in der Gesamtanschauung ein Wandel vollzogen, der die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit ihrem Streben nach Wirklichkeit und Gerechtigkeit rechtfertigt.[1]) Dabei ist man sich durchaus darüber im klaren, daß ebenso wie die normativistische Denkweise auch diese freie Gesetzesauslegung ihre Schattenseiten hat. Es gibt eben zwischen diesen beiden Extremen keinen unbedingten Idealzustand. Umso höher ist die Tatsache einzuschätzen, daß es dem RFH durch kluge Führung und verständnisvolles Einfühlen in die Bedürfnisse der Wirtschaft gelang, die wirtschaftliche Betrachtungsweise so durchzusetzen, daß sie in der Praxis überwiegend als ein Fortschritt empfunden wurde, der seine geistigen Grundlagen in dem Wandel der Gesamtanschauung hat.

Diese günstige Beurteilung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde im Jahre 1931 bezeichnenderweise durch starke Kritik an einem Urteil des RFH erheblich erschüttert. Es erwies sich klar, daß der Gesamtaufbau der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht auf dem Vertrauen der Steuerpflichtigen beruht. Wird dieses Vertrauen auch nur durch ein Urteil erschüttert, so kann damit zugleich der gesamten wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Fundament genommen sein. Man sieht nicht mehr die guten Seiten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, denn alles erscheint unbedeutend gegenüber der Gefahr der Willkür im Recht. Die kritische Beurteilung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wirkte sich damals in dieser Hinsicht besonders stark aus, da ein lähmender Pessimismus Staat, Volk und Wirtschaft ergriffen hatte. Die Wirtschaft in der Krise mit allen Mitteln auf ihre Erhaltung bedacht, beobachtete empfindlicher denn je die Wirkung der starken steuerlichen Belastung und die verschärft erscheinende Handhabung der Steuergesetze.

So bedurfte es nur eines äußeren Anstoßes, der der Wirtschaft und ihren Vertretern Gelegenheit gab, die gesamte Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und damit das Verhältnis Steuerpflichtiger und Steuerrechtsprechung grundsätzlich zu erörtern. Wenn fast zur selben Zeit, Februar 1931, Lions Schrift „Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen" erschien, in der zuerst der Versuch unternommen wird, die tieferen Zusammenhänge zu erkennen und die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufzuzeichnen, so muß man daraus auch schließen, daß die Zeit für diese Erörterung reif war.

Den eigentlichen Ausgangspunkt der Kontroverse bildete eine Urteilsbesprechung in der Frankfurter Zeitung, die sich schroff gegen ein Urteil wandte,[2]) wonach die Erben eines verstorbenen Ledigen zur Entrichtung des Ledigenzuschlags und des Einkommensteuerzuschlags rückwirkend verurteilt wurden. Weniger dieser Urteilstatbestand, als vielmehr die Leitsätze und die allgemein gehaltene Begründung des Urteils in Bd. 28, S. 197 konnten Anlaß zur sachlichen Kritik geben. Der RFH stellte an die Spitze des Urteils u. a. folgende Leitsätze:

1. Ein steuerlicher Grundsatz: „In dubio contra fiscum" besteht nicht.
2. Berücksichtigung des Geldbedarfs des Reichs, insbesondere in Zeiten eines finanziellen Notstandes bei Auslegung der Steuergesetze.

In der Begründung wurde dann weiter ausgeführt, daß sich diese Auslegung „unter Berücksichtigung der Notlage des Reichs" ganz im Rahmen

[1]) Vgl. auch Lion, a. a. O., S. 21.
[2]) RFH, Bd. 27, S. 308 (s. a. Bd. 28, S. 197 und Bd. 31, S. 169).

der nach § 9 geforderten wirtschaftlichen Betrachtungsweise hält, „die als solche zugleich einen Rechtsgrundsatz des Steuerrechts darstelle".

Die sich in diesen Ausführungen widerspiegelnde Auffassung von dem Rechtsgrundsatz „wirtschaftliche Betrachtungsweise" bedeutet eine weitere Wandlung des Begriffs, eine Wandlung, die sich erneut von dem ursprünglichen und wörtlichen Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entfernt. Denn von einer Anpassung des Gesetzes an die wirtschaftlichen Verhältnisse scheinen diese, doch allgemein geltenden Schlußfolgerungen weit entfernt zu sein. Dieser weitere Wandel liegt darin begründet, daß der RFH alle Auslegungsgrundsätze, die er auf § 9 AO fußend gewinnt, dem Grundgedanken nach als wirtschaftliche Betrachtungsweise bezeichnete. Der RFH versucht aber, in dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nur mit veralteten Auffassungen zu brechen, sondern auch schöpferisch neue zu formen. Der Rechtsgrundsatz „wirtschaftliche Betrachtungsweise" wird so zwangsläufig immer umfassender und schließlich zu dem Inbegriff aller Probleme, die im Steuerrecht von der weltanschaulichen, rechtswissenschaftlichen, finanzwissenschaftlichen und rein wirtschaftlichen Seite zusammenströmen und ausgeglichen werden müssen.

2. Die Problematik des Begriffs wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Die Erkenntnis, daß man unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Fragenkomplex zu verstehen hat, der eine Fülle von Grundproblemen in sich birgt, wurde für weite Kreise offenbar durch den Meinungsstreit,[1]) der im Anschluß an die erwähnte Urteilskritik versuchte, die gesamte Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darzustellen. Es wurde notwendig, in erster Linie das Verhältnis des Steuerpflichtigen zur Steuerrechtsprechung bei einer teleologischen Gesetzesauslegung klarzustellen, was zu grundlegenden Voruntersuchungen auf fast allen Lebensgebieten führte. Darüber hinaus erschöpfen sich diese Untersuchungen in ihrer Bedeutung nicht nur im Steuerrecht, sondern führten weiter zu kritischen, alle sozialen Wissengebiete streifenden Auseinandersetzungen mit den Grundproblemen des staatlichen Zusammenlebens.[2]) Damit ging dieser ursprünglich nur rein steuerrechtliche Methodenstreit über diese Teildisziplin hinaus, nicht ohne wertvolle Erkenntnisse für das Rechtsdenken und das Rechtsbewußtsein überhaupt zutage zu fördern.

Bei dieser Fülle von Grundproblemen ging die klare Entwicklung der Linie oft verloren, umso mehr, als man vielfach um den Begriff wirtschaftliche Betrachtungsweise stritt, ohne vorher klarzustellen, was man darunter versteht, oder welche Ausstrahlung man im Augenblick zur Untersuchung stellt. Die sachliche und schöpferische Kritik an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde vor allem von Lion, Haussmann, aus Kreisen der Anwaltschaft und grundsätzlich von Hensel und Bühler [3]) geübt. Aber auch der RFH, und vor allem Senatspräsident Becker, gewannen in

---

[1]) RFH, Bd. 27, S. 308; Frankfurter Zeitung v. 19./20. Febr. 1931, Nr. 132 bzw. 136; RFH, Bd. 28, Bd. 28, S. 197; Becker, StW, 1931, Sp. 431; Frankfurter Ztg. v. 30. April 1931, Nr. 316/318, „Steuergesetze und ihre Auslegung"; Lion, StW, 1931, Sp. 609; Hausmann, StW, 1931, Sp. 737.

[2]) s. z. B. die Entwicklung der Problematik bei Haussmann, „Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung", Druckschrift Nr. 34 des Dtsch. Anwaltvereins; vgl. auch Hensel, a. a. O., S. VIII.

[3]) Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1.

Verteidigung und Fürsprache wertvolle Erkenntnisse, die den Problemkreis erweiterten und auch klärten.

Gerade das Bestreben, klärend zu wirken und mit beiderseitigen Mißverständnissen aufzuräumen, um das Vertrauensverhältnis nicht zu stark zu erschüttern, mußte man aber im allgemeinen im Verlauf des Meinungsstreites vermissen. Auch der RFH stellte z. B. den Angriffen der Kritiker, die in den Ausführungen des zitierten Urteils die Proklamierung einseitig fiskalischer Tendenzen erblickten, weltanschaulich tiefgehende Fragen entgegen, anstatt klarzustellen, daß er eine derartige Folgerung gar nicht im Sinne hatte.[1]) So kamen die Kritiker zu dem Schluß, daß man unter der Bezeichnung wirtschaftliche Betrachtungsweise mit weltanschaulicher Begründung zur verschärften Handhabung der Steuergesetze aufforderte und verlangten demgegenüber Schutz und Aufrechterhaltung der deutschen Wirtschaft. Da sich der RFH unnachgiebig zeigte, so wandten sie sich folgerichtig in erster Linie gegen die allzu freie Stellung des Richters dem Gesetz gegenüber, die besonders im Steuerrecht zur Rechtsunsicherheit führen müsse und das Vertrauensverhältnis zum Steuerpflichtigen zu leicht erschüttern könne. Damit zog man sowohl die Problematik des Methodenstreites innerhalb der Rechtswissenschaft, als auch die Gedanken über die Aufgaben der Verwaltungsgerichtbarkeit im Rechtsstaat in die Polemik hinein. Diese großen Problemkreise boten wiederum eine Fülle von Grundproblemen über das Wesen der Rechtsprechung, über Gesetzesauslegung, Gesetzesumgehung, Lückenausfüllung, Analogieschlüsse, Behandlung des Gesetzeswortlauts und der rechtlichen Allgemeinbegriffe.

Eine besonders scharfe Note, weil hier von beiden Seiten der Bogen oft überspannt wurde,[2]) kam vor allem in die Auseinandersetzungen über die Bedeutung der anerkannten Rechtsinstitute und Allgemeinbegriffe des Privatrechts. Wie erwähnt, hatte der Schöpfer der AO bei der unvermeidlichen Anknüpfung der Steuergesetze an das Privatrecht geglaubt, durch eine Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die formalistischen Gestaltungen des Privatrechts zu überwinden und der Wirklichkeit anzupassen. Dieser an sich gesunde Gedanke brachte in der praktischen Auswirkung so starke Abwandlungen privatrechtlicher Begriffe mit sich, daß man von einer Tendenz der Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht sprechen konnte. Die so in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise weitgehend verselbständigte juristische Denkweise im Steuerrecht ließ das Verhältnis Steuerrecht — Privatrecht zu dem am heftigsten umstrittenen Problemkreis werden.

Vor allem aber wandte sich die Kritik gegen die, sichtlich in Reaktion zu den Vorkriegsverhältnissen vorgefaßte Meinung Beckers und des RFH, daß die Steuerpflichtigen die Rechtsinstitute nur benutzen, um durch geschickte „Schliche und Kniffe" der Steuerpflicht zu entgehen.[3]) Mit dieser Begründung ging der RFH auch über die in § 10 AO erfaßten Fälle der Steuerumgehung hinaus und betonte, daß man Steuerumgehungen im Grunde genommen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfassen müsse. Damit erweiterte man den Begriff der Steuerumgehung, und die Frage nach der Berechtigung dieses Schrittes bereicherte den Problemkreis um Untersuchungen über Staatsauffassung, Wirtschaftsverfassung und Prüfung

---

[1]) Vgl. u. a. RFH in Bd. 28, S. 197: „Dabei ist für eine einseitige Auslegung von Zweifelsfragen zu Gunsten der Steuerpflichtigen schon im Hinblick auf das Wesen des Verwaltungsstreites kein Raum. (?)

[2]) s. z. B. Frankfurter Ztg. v. 30. April 1931, „Steuergesetze und ihre Auslegung".

[3]) Becker, a. a. O., Anm. 2 zu § 10.

der Wirkung der wirtschafltichen Betrachtungsweise anhand der finanzwissenschaftlichen Erkenntnisse.

Diese keineswegs erschöpfende Uebersicht vermittelt bereits einen Eindruck von den Schwierigkeiten und der Vielseitigkeit des Problems „wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht". Im Verlauf des Meinungsstreits wurden diese an sich vorhandenen Schwierigkeiten noch dadurch übersteigert, daß bei den verschiedenen Auffassungsmöglichkeiten des Begriffs wirtschaftliche Betrachtungsweise eine zunehmende Begriffsverwirrung entstanden, die der Klärung und der sachlichen Kritik nicht gerade förderlich sein konnte.[1]) Allerdings war der Versuch, den Begriff in aller Schärfe aus Einzelurteilen oder Einzelausstrahlungen zu entnehmen, von vornherein zum Scheitern verurteilt.

Denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nicht nur eine Methode der Tatbestandsbetrachtung und der Gesetzesauslegung, sondern in viel stärkerem Maße hat sie als grundsätzlich neue, aus dem Rechtsbewußtsein schöpfende Rechtsanschauung ihren Einfluß auf die praktische Gestaltung des Steuerrechts geltend gemacht. Die Methode kann man gewiß definieren und begrifflich erfassen, aber mit Bezeichnungen wie etwa „Pseudowirtschaftliche Betrachtungsweise"[2]) für die Auswirkungen der Rechtsanschauung gewinnt man nichts.

In Erkenntnis dieser Entwicklung läßt sich das Bild nur klären, wenn man den Begriff wirtschaftliche Betrachtungsweise als die äußere Bezeichnung der praktischen Auswirkungen einer in der Gesamtanschauung verankerten, neuen juristischen Denkweise auffaßt. Diese Denkhaltung und ihre Problematik zu erkennen, ist daher die Voraussetzung für die Untersuchung und kritische Würdigung der praktischen Gestaltung, denn die großen Problemkreise der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegen in der Idee begründet.

3. Die Problemkreise der Idee wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

Der Gesetzgeber selbst gebraucht den Begriff nicht, sondern spricht in § 9 AO von Grundsätzen der Gesetzesauslegung. Der erste große Problemkreis der Idee einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist daher rechtswissenschaftlicher Natur und führt von den Grundfragen der Anpassung des Rechts an die wirtschaftlichen Bedürfnisse zu den Problemen der freien Gesetzesauslegung.[3]) Der alte Methodenstreit innerhalb der Rechtswissenschaft, der mit dem Entstehen der modernen Volkswirtschaften Mitte des 19. Jahrhunderts einsetzte, spielt auch im neuen Steuerrecht eine führende Rolle. Wenn Becker[4]) die AO als einen Sieg Jheringscher Gedanken bezeichnet, so lehnt er mit diesem Hinweis die Methodik der technischen Begriffsbildung ebenso wie die Gedanken der Freirechtsschule ab und setzt sich für die Interessenjurisprudenz ein, ohne aber den Ausdruck im Steuerrecht anzuwenden oder auch nur für richtig zu halten.

---

[1]) Nach den bisherigen Ausführungen müßten doch zum mindesten grundlegende Unterschiede bestehen zwischen einer abwägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Konstruktion des Steuertatbestandes und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, deren Ziel die Erfassung von Steuerumgehungen ist.

[2]) Haussmann, StW, 1931, S. 766.

[3]) Ueber die begriffliche Trennung von „Zweckrecht" und „Interessenjurisprudenz" vgl. Heck, „Interessenjujrisprudenz", 1933, S. 13/14.

[4]) StW, 1932, Sp. 549.

Der zweite große Problemkreis der Idee wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist durch den Wandel der Gesamtanschauung bedingt. Für diesen Problemkreis ist das oben zitierte Urteil (Bd. 28, S. 97) typisch. Die liberalistische Auffassung vom Rechtsstaate kannte keine rückwirkende Kraft der Gesetze ohne ausdrückliche gesetzliche Handhabe, denn es war vornehmste Aufgabe des Rechtsstaates, die Freiheitssphäre des Individuums zu sichern und zu schützen. Ein Kennzeichen dieser Idee war die Schaffung der Verwaltungsgerichtssbarkeit, um Uebergriffe der Behörden, im speziellen Fall die fiskalischen Tendenzen, zu verhindern. In der Krise des Staates scheint für die Finanzwissenschaft von besonderer Bedeutung die Untersich bei der Auslegung der Gesetze von den Gedanken des Allgemeininteresses leiten. Diese teilweise Aufgabe des rechtsstaatlichen Gedankens gewinnt über den Konflikt zwischen Verwaltungsgericht und Rechtsprechung grundsätzliche Bedeutung für das steuerrechtliche Verhältnis: Individuum und Staat. Noch bedeutender erscheint die Frage, wo liegt das Allgemeininteresse in Zeiten schwerster steuerlicher Belastung, verschärft durch eine Wirtschaftskrise: auf der fiskalischen oder der privatwirtschaftlichen Seite?

In diesen Erwägungen klingt ein Problem an, das Fr. J. Neumann bei den Richtlinien zur Ausgestaltung der direkten Steuern als Vermittlung zwischen dem Grundsatz des Opferausgleichs und dem der Erhaltung des Wohlerworbenen bezeichnete.[1]) Neben der Frage, inwieweit die „gerechte" Verteilung der Steuerlasten durch diese Entwicklung berührt wird, scheint für die Finanzwissenschaft von besondere rBedeutung die Untersuchung der Wirkung dieser freien und flüssigen Gesetzesauslegung, gemessen an den obersten Grundsätzen der Besteuerungslehre über Steuerrecht und Steuerverwaltung. Problematisch erscheint vor allem die Verwirklichung eines Grundsatzes der Bestimmtheit der Besteuerung, dem gerade in den Zeiten schwerster steuerlicher Belastung erhöhe Bedeutung zuerkannt werden muß.

So zeigt es sich, daß von der rechtlichen und staatsrechtlichen, finanzwirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen Seite gesehen, eine Fülle von Grundproblemen in der Idee einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise enthalten sind, die — und darin zeigt sich bereits die Eigenart des Steuerrechts — alle eng miteinander verknüpft sind. Der so leicht einleuchtende Leitsatz,[2]) die Rechtsprechung des RFH sei „gerecht und verständig" birgt diese ganzen Schwierigkeiten in sich. Denn „gerecht" ist nichts Absolutes, sondern etwas Relatives, immer Werdendes; und wer sich Gerechtigkeit zum Leitsatz nimmt, muß den Bedingtheiten zwischen politischem, wirtschaftlichem, kulturellem und sozialem Werden Verständnis entgegen bringen. Um grundsätzliche Erkenntnisse zu geben, vermeidet deshalb die Finanzwissenschaft den Begriff „gerecht", obwohl z. B. die Grundsätze des subjektiven Steuermaßes und die der Steuerverteilung weitgehend unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und damit sozialen Wirkungen gefaßt wurden. Inwieweit aber diese Grundsätze als gerecht empfunden werden, hängt letztlich sowohl von der jeweiligen ethischen Auffassung, als auch von der tatsächlichen Ausgestaltung ab. Um ein Beispiel zu geben, was gerecht im Steuerrecht z. Zt. des „manchesterlichen Staatsgedankens", und was ist gerecht im heutigen Steuerrecht? Und doch sind die Begriffe in der Entwicklung bedingt.

Die Tatsache, daß auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht unter dem Wahrzeichen „gerecht" etwas Relatives sein muß,

---

[1]) Jahrb. f. Nationalökonomie und Statistik 35, S. 1 ff.: „Die Steuer nach der Steuerfähigkeit".

[2]) Becker, a. a. O., Anm. 5.

und daß sie ihrer Idee nach gerade als Ausdruck des Wandels der ethischen Auffassung im Recht zu bezeichnen ist, wird für die Untersuchung von ausschlaggebender Bedeutung sein. Wirtschaftliche Betrachtungsweise ist lebende Entwicklung des Steuerrechts; die kritische Würdigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Gegenwart ist ohne verständnisvolles Einfühlen in die Bildung und Entwicklung des Steuerrechts in der Vergangenheit unmöglich. Die Frage nach den Faktoren, die diese Bildung und Entwicklung beeinflußten und weiter beeinflussen werden, führt notwendig dazu, um überhaupt einmal feste Anhaltspunkte zu gewinnen, die weltanschauliche Verflechtung des Steuerrechts und der Steuerrechtsprechung festzulegen.

b) Die Bedeutung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Gesamtverhältnis von Staat, Wirtschaft und Recht.

1. „Steuerstaat" und wirtschaftendes Individuum.

Seitdem — mit der Entstehung der modernen Volkswirtschaften — die Besteuerung die spezifische Form der öffentlichen Bedarfsdeckung geworden ist, besteht zwischen dem Staat, der in diesem Zusammenhang als Steuerstaat gekennzeichnet werden kann, und dem wirtschaftenden Individuum ein natürlicher Interessengegensatz, den man zu Zeiten auch als Kampf bezeichnen konnte. Gegenüber dem zwangsweisen Leistungsentzug aus den privaten Wirtschaften verhält sich das Individuum keineswegs passiv, sondern es versucht, dem Steuertatbestand nach Möglichkeit auszuweichen. Diese Feststellung gilt für jeden Staat, der im Rahmen seiner Staats- und Wirtschaftsverfassung das wirtschaftende Individuum grundsätzlich anerkennt. Man kann also sagen, fast für alle Staaten, da die Geschichte kaum Beispiele kennt, in denen es sich erweist, daß es einem Staat möglich ist, in sozialistischer Weise einheitlich und ordnungsgemäß seine gesamte Volkswirtschaft selbst zu leiten.[1]) Diese Feststellung gilt auch für den modernen Staat, der weder Individualismus noch Kollektivismus ausschließlich anerkennt; denn, wenn auch die Entwicklung der letzten Jahrzehnte den Individualismus auf fast allen Lebensgebieten zurückdrängte, so ist doch der Wirtschaftsverfassung nach auch heute noch das wirtschaftende Individuum, der Unternehmer, Träger der Volkswirtschaft. Und in absehbarer Zukunft wird, auch in Erkenntnis der zunehmenden gemeinwirtschaftlichen Orientierung der Wirtschaftsverfassung, bei dem großen Aufgabenkreis und dem starken Finanzbedarf des Reichs der Interessengegensatz bestehen bleiben.[2])

Diesen Gegensatz geistig zu überbrücken und zu verhindern, daß er Formen annimmt, die das öffentliche Interesse verletzen, ist Aufgabe einer in der Volksanschauung wurzelnden Wissenschaft, die sich heute an der Idee der Volksgemeinschaft orientiert. Diese Idee gewann schon frühzeitig Gestalt im Steuerrecht und trug so bei zur Durchsetzung einer neuen Gesellschaftsordnung. Mehr denn je ist ja in unserer Zeit der Staat berufen, mittels seiner Besteuerung politische, volkswirtschaftspolitische und soziale Maßnahmen zu treffen, die der Wohlfahrt der Gesamtheit dienen. Diese Tatsache bewirkt aber auch, daß die Steuer stärker als früher als Dienstleistung an der Gemeinschaft angesehen wird, was ihre ökonomische und ethische Stellung festigt und eine erhöhte Steuerehrlichkeit unmittelbar zur Folge hat.

---

[1]) Jellineck, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl., S. 110.
[2]) Vgl. Bühler, Die nationale Wirtschaft, Jahrg. 2, Nr. 9, S. 312.

Die Frage der gesteigerten Steuermoral berührt aber im Grunde genommen den eigentlichen Interessengegensatz „Steuerstaat und wirtschaftendes Individuum" nur oberflächlich. Denn bei allen ethischen Erwägungen bleibt der Kern des Problems, daß das wirtschaftende Individuum, soll es seine Aufgabe in der Volkswirtschaft erfüllen, von einem gesunden Gewinnstreben und daher von dem ökonomischen Prinzip auch der Steuer gegenüber geleitet sein muß. Der Staat seinerseits will, in dem Bewußtsein, mit der Besteuerung Gemeinschaftsaufgaben lösen zu müssen, alle wirtschaftlichen Kräfte gleichmäßig heranziehen, d. h. er erhebt, unter Anerkennung der bestehenden Gesellschaftsordnung, die Forderung nach einer „gerechten" Besteuerung als Ausdruck des Gemeinwillens. In der Gestaltung dieser ethisch begründeten Anschauung in der wirtschaftlichen Praxis liegt die eigentliche Problematik des Interessengegensatzes in unserer Zeit. Denn die Grenzziehung, die der Mittler der Gerechtigkeit, das Gesetz, vorgenommen hat, war im Wandel der Gesamtanschauung nicht mehr berechtigt. In organischem Werden vollzog sich diese Schwergewichtsverlagerung, ohne einen erkennbaren gesetzlichen Niederschlag gefunden zu haben. Wenn in dem Leitsatz des RFH „gerecht" und „verständig" steht, so bezieht sich dies auf die Schwierigkeiten der Grenzziehung und Interessenabwägung, die letzten Endes den RFH bestimmten, durch freieste Auslegung die Starrheit der gesetzlichen Begriffe zu überwinden.

2. Begriffsjurisprudenz und Steuerrecht.

Daß aus juristischen Kreisen gegen diese Methodik Bedenken vorgetragen werden, zwingt im Zusammenhang mit der Ueberlegung, daß, abgesehen von den speziell steuerrechtlichen Fragen, das Steuerrecht doch auch ein Teilausschnitt des Gesamtfragenkomplexes „Wirtschaft und Recht" ist, zu einer grundsätzlichen Auseinandersetzung über die Stellung des Rechtes gegenüber den Zeitströmungen. Dem Ursprung der Rechtsordnung nach dürften hier keinerlei Disharmonien bestehen. Denn mit dem Erreichen einer bestimmten Wirtschaftsstufe entstand der Staat als Gemeinwesen und schuf sich zur Erfüllung seiner Aufgaben, aus dem Rechtsbewußtsein der Gemeinschaft schöpfend, eine Rechtsordnung, die geistig erfüllt war von der Staatsauffassung, die ihrerseits wieder mitwirkend bestimmt ist von der wirtschaftlichen Entwicklung. Wenn trotz dieser wechselseitigen Beeinflussung die Rechtsordnung im Verlauf der Entwicklung den Zusammenhang mit den im Volke lebenden nationalen, wirtschaftlichen und sittlichen Anschauungen oft verlor, so hatte das, aus unserer Zeit gesehen, grundsätzlich zwei Ursachen.

Die erste war die Aufnahme volksfremder Elemente in das deutsche Recht. Rechtsgesschichtlich gesehen volksfremd war z. B. die deutsche soziale Gesetzgebung mit ihren auf ökonomische Zweckmäßigkeit abgestellten Begriffen des römischen Rechts, bei dem die Arbeitskraft weitgehend als Ware angesehen wurde, während deutsches Rechtsgut auch die wirtschaftlichen Verhältnisse ethisch in erster Linie unter den Grundsatz der gegenseitigen Treue stellt. Noch schwerwiegender für diese Disharmonien war die Gegensätzlichkeit, die mit dem Aufkommen der modernen Volkswirtschaften, ihrem ewig Beweglichen und ihrer Eigengesetzlichkeit, und der juristischen Methodik und Zielsetzung entstand. Das Ziel, eine geschlossene Rechtsordnung zu besitzen, zwang dazu, das Wirtschaftsleben in Formen zu pressen und in typische Rechtsinstitute zu gliedern. Um ein Beispiel zu geben: Man isoliert und nennt einen wirtschaftlich unerhört mannigfaltigen Vorgang begrifflich „Kauf". Gewiß braucht die Rechtswissenschaft fest umrissene Tatbestände, aber darüber hinaus die Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens einzufangen und unter einige Oberbegriffe

bringen zu wollen, war im Hinblick auf die Gefahr zu starker Abstraktheit und des Versagens der Rechtsordnung bei erruptiven wirtschaftlichen Umwälzungen sehr problematisch. Bei dieser Gestaltung konnte der Interessenausgleich des geschriebenen Rechts nicht mehr genügen. Auf diesen Problemen basiert u. a der Methodenstreit innerhalb der Rechtswissenschaft, der unter Einbeziehung der richterlichen Persönlichkeit diese Gegensätzlichkeit auszugleichen versucht. Die ältere Richtung, die „Begriffsjurisprudenz", geht dabei von dem gegebenen geschlossenen System der Rechtsbegriffe aus und subsumiert den wirtschaftlichen Vorgang in logischer Denkarbeit dem Begriff unter. Die „Interessenjurisprudenz" dagegen geht von dem Gedanken aus, daß der Gesetzgeber die ringenden Lebensinteressen gegeneinander abgrenzen will, dabei niemals alle Fälle erfassen kann, sondern die Aufgabe aus der Absicht oder dem Zweck [1]) seines Gesetzes heraus dem wirklichkeitsdenkenden Richter überläßt[2]) Als dritte extreme Richtung kommt dazu noch die Freirechtsschule.

Von welchen Faktoren im Grunde genommen dieser Methodenstreit abhängig ist, zeigt vor allem die Ueberlegung, weshalb er in den letzten Jahren wieder stärker in den Vordergrund getreten ist. Herrscht, der Staatsauffassung entsprechend, der Individualismus stark vor, so trägt der Gesetzgeber dem Rechnung durch dispositive Gestaltung des Rechts. Ein Typus hierfür bildet das Bürgerliche Gesetzbuch. Das Gesetz ist mit einer Fülle von Generalklauseln ausgestattet, es herrscht Vertragsfreiheit, dem Privatwillen ist weitgehend gestattet, abweichend von den typisch juristisch begrifflichen Rechtsinstituten eigene Wege zu gehen. Der sich langsam vollziehende Uebergang vom Individualismus zum Kollektivismus hat einen gesetzlichen Niederschlag allgemein noch nicht gefunden. Dazu kam der Gesetzgeber nicht, weil er kaum fähig war, die tatsächliche Lage zu meistern. Die ungeheuren wirtschaftlichen Umwälzungen, welche der Krieg und die Geldentwertung in der Nachkriegszeit mit sich brachten, bedurften aller Kräfte, um z. B. bei der Lockerung des Grundsatzes der Vertragstreue die sonstigen Grundfesten des Rechts zu halten. Mit einer Riesenzahl unzusammenhängender Gesetze versuchte man vor allem die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse in gesetzliche Bahnen zu lenken und konnte in dieser kritischen Lage dem Wandel der Gesamtanschauung kaum Beachtung schenken. So arbeitet die Rechtsprechung teilweise auch heute noch mit dem individualistischen Rüstzeug der Vorkriegszeit in völlig veränderten Verhältnissen und ist dabei dem Gesetz gegenüber zu einer Bedeutung gelangt, die den alten Methodenstreit mit seinen grundsätzlichen Erwägungen zu neuem Leben erweckte. Denn, wenn auch die Rechtsprechung z. B. die Generalklauseln so vielfach mit Ausnahmeregeln durchbrach, daß sich aus ihnen erkennbare Wege einer neuen Wirtschaftsethik anbahnten, so führte doch die gesteigerte Inanspruchnahme der Gerichte — eine Folge des Arbeitens mit wenigen Grundgedanken — zu einer empfindlichen Komplizierung der Rechtsprechung. Da diese Entwicklung zudem uneinheitlich war und in vielen Fällen der Paragraph über das gesunde Rechtsempfinden und die tatsächliche Entwicklung siegte, so blieb die Lage kritisch. Diese Konflikte, die im Umbruch unserer Zeit klar zutage treten, wird letzten Endes nicht der Methodenstreit, sondern der Gesetzgeber lösen müssen.

---

[1]) Der Begriff „Zweck" ist hier nicht im Sinne von „Zweckrecht" angewandt. Der scharfen begrifflichen Trennung diene ein Beispiel: Zweck des Steuergesetzes ist die Mittelbeschaffung, aber die Eigenart des einzelnen Gesetzes ergibt sich aus der Rücksicht auf den einzelnen Steuerzahler. Vgl. Heck, Interessenjurisprudenz, S. 13/14.

[2]) Heck, a. a. O., S. 3 ff., Gesetzesauslegung und Begriffsbildung, 1933.

3. Finanzwissenschaft und Steuerrecht.

Zu den bisherigen Erkenntnissen, welche die grundsätzliche Untersuchung der Staats- und Wirtschaftsverfassung der Rechtsgestaltung und der Rückwirkung auf das wirtschaftende Individuum vermittelte, ergeben sich neuartige Gesichtspunkte, wenn man den „Steuerstaat" selbst als Wirtschaftssubjekt betrachtet. So gesehen, erscheint vor allem das Verhältnis Finanzwissenschaft und Steuerrecht für die Klärung der Problematik von Bedeutung zu sein. Eine Untersuchung, die umso näher liegt, als schon rein äußerlich das Steuerrecht mit der Verwendung der von der Finanztheorie ausgeprägten Grundbegriffe auf, die enge Verbundenheit der Wissenszweige hinweist.[1]) Auch hier steht im Vordergrund der Interessengegensatz: wirtschaftendes Individuum und Staat. Die Eigenart der öffentlichen Wirtschaft, die von dem Prinzip, das öffentliche Interesse zu verwirklichen, beherrscht ist, bringt den Staat als Wirtschaftssubjekt in einen natürlichen Gegensatz zur privaten Wirtschaft. Der Staat, der einerseits den einzelnen Unternehmer als Träger der Volkswirtschaft anerkennt, fördert und schützt, greift auf der anderen Seite in die private Wirtschaft ein, um durch Wettbewerb oder zwangsweise Entnahmen sich die Mittel für seinen Aufgabenkreis zu schaffen. In welchem Maße das eine oder das andere überwiegend geschieht und welche wirtschaftliche Wertschätzung man der öffentlichen Wirtschaft beimißt, dafür ist mitbestimmend, sowohl die Staats-, als auch die Wirtschaftsverfassung. Ursache und Wirkung lassen sich hier nicht ohne weiteres trennen. Unter dem Druck der sozialen Verhältnisse und exogener Faktoren, die den Finanzbedarf steigerten und den Aufgabenkreis der öffentlichen Wirtschaft erweiterten, ist jedenfalls die Bedeutung der öffentlichen Wirtschaft ständig gewachsen, besonders stark aber die Bedeutung des Rechts der zwangsweisen Entnahme des Steuerrechts. Dieser Umschichtung der Bedeutung muß das Steuerrecht als Gebiet der Rechtsordnung und damit des Mittels, dessen sich der Staat bedient, um das Gemeinschaftsleben der Gesamtanschauung gemäß zu formen, einmal rechtmäßig Rechnung tragen. Auf der anderen Seite muß der Steuerrechtler aber auch die Einsicht haben, daß die öffentliche Wirtschaft eben etwas Wirtschaftliches ist, wenn sie auch ein Sonderdasein führt und die rein ökonomische Theorie nur auf sie angewandt werden kann, wenn sie in die private Wirtschaft eingreift.

Der zwangsweise Eingriff in die private Wirtschaft findet, wenn der Staat den Unternehmer als Träger der Wirtschaft anerkennt, seine natürlichen Grenzen in der Lebensfähigkeit dieses Unternehmens. Die Grenzen im Rahmen der Betrachtung des Verhältnisses von Steuer und nationaler Gesamtwirtschaft aufzudecken, ist Aufgabe der Finanzwissenschaft. Diesen ökonomischen, teilweise volkswirtschaftspolitischen Betrachtungen, welche die Finanzwissenschaft dem Steuergesetzgeber und der Steuerverwaltung bieten, stehen auf der anderen Seite grundsätzliche Richtlinien gegenüber, die es ermöglichen sollen, die Anschauungen der Zeit, unbeschwert von methodischen Schwierigkeiten, auf das Steuerrecht zu übertragen. „Steuerzweck ist der, Mittel des Staatszwecks zu sein".[2]) So soll die Steuer fest verankert in der herrschenden Staatsauffassung stehen.

Diese Ueberlegungen zwingen zu der Erkenntnis, daß man Finanzrecht und Finanzwissenschaft, um Problemgebiete der Steuer zu klären, nie isoliert betrachten soll. Darin liegt gerade die Eigenart der Steuer, daß im Rahmen der Verbundenheit aller sozialen Wissensgebiete zwei in Me-

[1]) Bühler, a. a. O., S. 1.
[2]) Gerloff, Handb. d. Finanzwissenschaft, Bd. 1, S. 440.

thodik und Zielsetzung völlig unterschiedliche [1]) zum restlosen Verständnis aller Bedingtheiten der Steuer gemeinsam herangezogen werden müssen. „Steuerrecht ohne finanzwissenschaftliche Befruchtung bleibt technisches Handwerk, Finanzwissenschaft ohne Kontrolle durch das positive Recht kommt über abstrakte Spekulation nicht hinaus; so kennzeichnet Hensel [2]) diese Verbundenheit. Nicht nur Wegweiser soll die Finanzwissenschaft sein, sondern sie muß auch die Anregungen, die ihr Gesetz und Rechtsprechung bieten, aufnehmen, um so, die Abstraktion der Wissenschaft vermeidend, Wirklichkeitswissenschaft zu sein. Allein mit der Feststellung der Besteuerungsarten und der Erkenntnis der besten Besteuerungsgrundssätze kann diese Aufgabe nicht erfüllt werden, wenn nicht immer damit verbunden wird die tatsächliche Untersuchung, welche der Besteuerungsgrundsätze im geltenden Recht ihre Verwirklichung gefunden haben.

Das bedeutet für die Finanzwissenschaft unserer Zeit, daß sie dem inneren Wandel der Rechtsauffassung, so wie er auf dem Teilgebiet des Steuerrechts in Erscheinung tritt, dieselbe Beachtung schenken muß, die sie andererseits als Wirtschaftswissenschaft unmittelbar in dem wirtschaftlichen Geschehen stehend, dem Wandel der Staats- und Wirtschaftsverfassung schenkt. Ebenso muß aber zu jeder Problematik des Steuerrechts auch das Gedankengut der Finanzwissenschaft herangezogen werden, denn die Grundsätze der Besteuerung, die die Finanzwissenschaft aufstellt, sind das Spiegelbild der Gesamtanschauung über den Begriff „gerecht und verständig" im Steuerrecht.

Aufgabe der Untersuchung soll es nun sein, in Erkenntnis all dieser Bedingtheiten den Begriff und die Idee der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an Hand der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung zu klären und zu versuchen, klare Grundlinien der Entwicklung aufzuzeichnen, die es ermöglichen, unabhängig von dem „Für und Wider" einer literarischen Polemik, gerecht zu urteilen. Diese Untersuchung der Grenzen und Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird einmal Fundquelle sein für die Grenzziehung zwischen dem Interesse des Staatsbürgers und den Gemeinschaftsinteressen, und auf der anderen Seite entscheiden, ob eine in diesem Sinne „gerechte" Handhabung der Steuer auch ökonomisch richtig ist.

Die schon aus den allgemeinen Betrachtungen zu entnehmende Tatsache, daß der „oft angegriffene und nur so selten verstandene" Begriff [3]) „wirtschaftliche Betrachtungsweise" aus einer Fülle von Grundproblemen besteht, deren Kern man nur durch Auflösung des gesamten Fragenkomplexes in Einzelprobleme erkennen kann, wird die Linie der Untersuchung maßgebend bestimmen. Es muß jedoch betont werden, daß diese Auflösung nur der theoretischen und grundsätzlichen Erkenntnis dienen soll, und daß in der Praxis die einzelnen Grundprobleme miteinander verbunden werden und voneinander bedingt sind.

---

[1]) Neumann, Die Steuer und das öffentliche Interesse, S. 30.
[2]) Hensel, a. a. O., S. 2/3.
[3]) Becker, StW 1932, Sp. 543.

B

Wege der Verselbständigung des Steuerrechts.

I. Die entwickelten Grundformen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im neuen Steuerrecht.

a) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Tatbestandserfassung und Gesetzesauslegung.

Die Erkenntnis, daß das Steuerrecht stärker als andere Rechtsgebiete unmittelbar wirtschaftliche Vorgänge (den Wert) erfassen muß, und daß zweitens die Steuergesetze der Nachkriegszeit gewisse Unvollkommenheiten zeigten, hat Becker veranlaßt, die wirtschaftliche Betrachtungsweise als einen Begriff mit zwei grundsätzlichen Ausstrahlungen zu formulieren. „Wer einen Rechtsfall behandeln will, muß sich in den wirtschaftlichen Sachverhalt hineinversetzen, das Gewicht der Belange auf sich wirken lassen, die für die Beteiligten auf dem Spiel stehen, und er darf sich nicht damit begnügen, den Gesetzesparagraph nach seinem Wortlaut zu lesen, ohne seine wirtschaftlichen Zusammenhänge zu würdigen. Darüber hinaus fordert § 9 AO noch etwas mehr. Er fordert, die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze bei ihrer Auslegung zu beachten. Darin liegt, daß die Vorschrift als unvermeidlich hinnimmt, daß die Steuergesetze bei dem unentwickelten Stand der Gesetzgebung eines allgemeinen Korrektivs bedürfen".[1]) Zieht man zuerst den Fall des Einfühlens in den wirtschaftlichen Sachverhalt zur Untersuchung heran, so scheint diese Form in sich wiederum zwei Anwendungsgebiete einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu enthalten. Denn einmal soll der Richter sich in den konkreten Tatbestand wirtschaftlich einfühlen, und erst dann den im Gesetz geregelten, der ebenfalls wirtschaftlich gewürdigt werden soll, auf den konkreten Tatbestand anwenden. Damit ist gesagt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht nur auf die reine Gesetzesauslegung beschränkt ist, sondern daß sie sich darüber hinaus auch auf den anzuwenden Tatbestand, das Rechtsgeschäft, erstreckt. Wenn man bedenkt, daß nach den bisherigen Ausführungen der Gegensatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine formal-juristische sein müßte, so wird man in dem „wirtschaftlichen Einfühlen" in den konkreten Sachverhalt vor allem die historisch begründete Forderung wiedererkennen, nach der im Steuerrecht wirtschaftlich gleiche Vorgänge gleiche Rechtswirkungen auslösen sollen. Da dem Richter der wirtschaftliche Tatbestand nicht unmittelbar, sondern zumeist in eine typische Form gekleidet, entgegentritt, so wurde die Frage, inwieweit diese Rechtsform den Richter bei der wirtschaftlichen Tatbestandsbetrachtung bindet, zu der wichtigsten Vorfrage der Erkenntnis wirtschaftlich gleicher Vorgänge. Aber auch für die Würdigung der Zusammenhänge des gesetzlichen Tatbestandes wurde das Problem der Abgrenzung und Bindung an die Rechtsform und den Rechtsbegriff bald zu dem Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt.

1. Begriffe und Begriffsbildung im Steuerrecht.

Wie erwähnt, verfügte das Steuerrecht als junges Wissensgebiet nur über wenige Begriffe eigener steuerrechtlicher Prägung, und der Gesetzgeber mußte sich daher in weitem Maße an die auf älteren Rechtsgebieten, vor allem dem Zivilrecht, ausgeprägten Rechtsbegriffe anlehnen. So muß man jedenfalls historisch und dem Willen des Gesetzgebers entsprechend,

---

[1]) Becker, in StW 1932, Sp. 543.

diese Entwicklung darstellen: keine grundsätzliche Anerkennung, sondern Anlehnung. Der Grund liegt immer in der praktisch gewordenen Erkenntnis der Vorkriegszeit, daß die allgemeinen Rechtsbegriffe oft den steuerrechtlichen Erfordernissen nicht entsprachen.

Dem trug auch der Gesetzgeber Rechnung, dadurch, daß er einen Teil der übernommenen Begriffe in ihrer Bedeutung abwandelte und für das Gesamtgesetzeswerk in § 9 AO dem Richter auferlegte, die Bedeutung der Begriffe im Wege der Auslegung festzustellen. Nur so glaubte man der Gefahr, die durch das Nebeneinanderstehen von entwicklungsfähigen steuerrechtlichen Begriffen und formalen, entlehnten Begriffen für die Einheit des Steuerrechts entstand, Herr zu werden. Die Einheit des „Gesamtrechts" wurde allerdings hierdurch gefährdet. Den Grundstein zu dieser Entwicklung legte jedoch der Gesetzgeber selbst, indem er in Einzelfällen die entlehnten Begriffe abweichend gestaltete.

Wie alle Wissenschaften, braucht aber auch das Steuerrecht festumrissene Tatbestände, auf denen eine Entwicklung fußen kann. So entlehnte und übernahm der Gesetzgeber uneingeschränkt z. B. den Begriff der Geschäftsfähigkeit des bürgerlichen Rechts. Dagegen fanden die Begriffe der Vertretung und Vollmacht nur eine beschränkte Anerkennung. Ausdrücklich abweichend geregelt wurden andere Grundbegriffe des bürgerlichen Rechts, wie Wohnsitz, Verjährung, Zinsfuß u. a. Der wichtigste Begriff, bei dem wirtschaftlicher Erfolg und rechtliche Regelung auseinander fallen können, das Eigentum, wurde in Anlehnung, an das im BGB an sich unbedeutende Rechtsinstitut des Eigenbesitzers (§ 872 BGB.), in § 98, Abs. 1 RAO besonders geregelt. Der Entstehung nach[1]) als lex specialis, zugleich aber auch als Vorbild zu § 9 RAO.[2]) Den weitaus größten Teil der entlehnten Begriffe machen aber diejenigen aus, bei denen der Gesetzgeber keine bestimmte Regelung getroffen hat. Hier setzte die Aufgabe der Rechtsprechung ein, durch Auslegung zu ermitteln, ob diese Begriffe verändert oder unverändert in das Steuerrecht übernommen werden können. Diese Feststellung war aber keineswegs grundsätzlicher Natur, sondern auch nach der Bedeutung und dem Zweck des Einzelgesetzes, ja des Einzelfalles zu beurteilen. Wie schwierig und problematisch sich im einzelnen die Berücksichtigung des speziellen Steuergesetzes erweist, zeigt z. B. der Grenzfall, daß selbst der ausdrücklich abweichend geregelte Eigentumsbegriff nach Ansicht des RFH im Falle des § 1 GrunderwStG streng formal-rechtlich aufzufassen ist.[3]) Damit war aber die Aufgabe der Steuerrechtsprechung noch nicht erschöpft, denn zu den erwähnten Rechtsbegriffen kamen noch solche, wie z. B. die der Rechtsfähigkeit und sonstigen rechtlichen Selbständigkeit, die zwar nicht ausdrücklich übernommen worden waren, zu denen die Rechtsprechung aber doch Stellung nehmen mußte. Die Arbeit der Rechtsprechung wurde weiter dadurch erschwert, daß auch die nicht entlehnten Begriffe im Steuerrecht zum großen Teil keine einheitlichen, typisch steuerrechtlichen Schöpfungen waren, sondern wirtschaftliche, zum großen Teil betriebswirtschaftliche Begriffe, deren ursprünglicher Zweck nicht auf die Besteuerung gerichtet war, und die ebenfalls in ihrer steuerlichen Geltung erst festgelegt werden mußten.

---

[1]) Becker, a. a. O., Anm. 6.

[2]) siehe aber auch die eingehende Untersuchung von Stelling: „Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht", Vierteljahrschr. für Steuer und Finanzrecht, 1933, S. 159 ff.

[3]) RFH, Bd. 8, S. 89; RFH, Bd. 15, S. 132; RFH, Bd. 18, S. 90; StW 1930, Nr. 648; dagegen vor allem Meilicke, in Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1928, S. 264.

So stand die Rechtsprechung vor schweren Aufgaben, wollte sie dieses Begriffschaos überwinden und ihr Ziel, im Sinne der Gerechtigkeit eine gleichmäßige Besteuerung durchzuführen, erreichen. Auf der einen Seite die Forderung nach Rechtseinheit und Rechtssicherheit, auf der anderen die Erkenntnis, daß die wirtschaftlich wichtigsten Steuern an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfen und daher ohne eine „wirtschaftliche Betrachtungsweise" nicht erfaßt werden können. Die restlose Durchführung dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise setzte aber voraus, daß man sich über die steuerliche Bedeutung der Rechtsformen und Rechtsbegriffe klar wurde. Mit welch begrifflichen Schwierigkeiten der RFH in der ersten Zeit seines Bestehens überhaupt zu kämpfen hatte, zeigt Lion [1]) sehr anschaulich an Beispielen: Was ist Verpflegung? (Bd. 6, S. 252). Was sind Nachlaßkosten? (Bd. 9, S. 77). Wann ist Dividende verteilt? (Bd. 9, S. 15). Was heißt, Zigaretten versteuert haben? (StW I, Nr. 137). Was heißt, zu Unrecht gezahlte Steuern? (StW I, Nr. 265). Zu diesen Beispielen [2]) kommen aber auch diejenigen Entscheidungen, in denen der RFH fragt: Was ist Gewahrsam? (Bd. 3, S. 246). Was ist Nießbrauch und Nutzungsrecht? (Bd. 9, S. 347).[3]) Was ist unmittelbarer Besitz? (Bd. 7, S. 85). Verwendet man den Rechtsbegriff in nach § 9 AO veränderter Form, als Hilfsbegriff, wie es Hensel [4]) ausdrückt, so wird dieser Hilfsbegriff doch zugleich auch ein steuerrechtlicher Eigenbegriff i. w. S. mit dem Namen eines allgemeinen Rechtsbegriffs.

2. Steuerrecht und Privatrecht.

Daß diese Entwicklung große Gefahren für das Rechtsleben in sich birgt, ist zweifellos. Daß aber auf der anderen Seite das Steuerrecht mit diesen individualistisch geprägten und abstrakten Begriffen eine gleichmäßige, i. w. S. gerechte Besteuerung nicht durchführen konnte, muß zum mindesten für die Zeit des Beginns dieser Entwicklung anerkannt werden. In diesem „Für und Wider" wird es immer eine Frage der subjektiven Einstellung bleiben, wie man dieser Entwicklung gerecht wird. Wenn z. B. Ball [5]) dazu ausführt: „Der Streit um die Verselbständigung steuerrechtlicher Begriffe war kein Streit um ein technisch-juristisches Problem. In der Form dieses Streites hat sich — wenn auch nicht stets bewußt — der Kampf um die „erlaubte Steuerumgehung", der große Kampf des Staates gegen das Individuum, um das Mittel der Ausnutzung privatrechtlicher Rechtsformen zur Steuerersparung abgespielt", so muß diese Ueberlegung nach den bisherigen Ausführungen als stark einseitig gekennzeichnet werden. Diese Ansicht trifft auch nur ein Teilproblem des Gesamtfragenkomplexes. Denn, wenn auch der Wille, Steuern zu sparen, allgemein vorhanden ist, so ist und war doch die Kenntnis dieser Wege nur wenigen offenbar, während die große Masse der Steuersubjekte in Unkenntnis der steuerlichen Folgen von den Zufälligkeiten der gewählten Rechtsform abhängig war. Aber auch Erwägungen, die etwa nur aus dem Wandel der Staatsauffassung, der Krisenlage der Nachkriegszeit, dem gesteigerten Finanzbedarf oder auf Grund von Notverordnungen die Berechtigung steuerlicher Eigenbegriffsbildung herleiten wollen, sind ebenso zu eng, wie diejenigen, die nur den juristischen Methodenstreit zur Grundlage haben. Der Entwicklungsprozeß, den das neue Steuerrecht durchlief, und von dem ein Teilausschnitt die Bildung steuerrechtlicher Eigenbegriffe durch die Recht-

[1]) Lion, in Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1927, S. 151.
[2]) Ball, a. a. O., S. 87 ff.
[3]) s. a. Bd. 23, S. 166.
[4]) Hensel, a. a. O., S. 53.
[5]) Ball, a. a. O., S. 111.

sprechung war, ist ohne den Hinweis auf die im Rahmen der Gesamtanschauung gewachsene Bedeutung der Besteuerung für die Gestaltung des sozialen Lebens nicht zu verstehen. In organischer Entwicklung rückte das Steuerrecht und die Rechtsprechung immer stärker in den Brennpunkt des öffentlichen Interesses und mußte gerade wegen der Schwierigkeiten der Finanzlage um Vertrauen bei den Steuersubjekten werben. So wurde es die vornehmste Aufgabe der Steuerrechtsprechung, den „unvermeidlichen" Steuerzweck im Sinne der Allgemeinheit gefühlsmäßig gerecht zu verwirklichen. Diesen Gedanken diente auch die einheitliche wirtschaftliche Betrachtungsweise aller Begriffe, die zur Abwandlung mancher Rechtsbegriffe und zur Nichtanerkennung von verkleideten zivilrechtlichen Parteiabmachungen führte.

Mit dem Entschluß, allgemeine Rechtsbegriffe steuerrechtlich abzuwandeln, durchbrach man eindeutig die Einheit des Rechts. Denn diese Begriffe sind die gesetzlichen Ausdrucksformen der rechtlich geordneten Wirtschaft und als solche Gemeingut des Volkes. Derselbe Rechtsbegriff kann jetzt eine zivilrechtliche und eine eigene steuerrechtliche Bedeutung haben, obwohl ein tatsächlicher Vorgang den Begriffen zugrunde liegt. Dieser Zwiespalt führte unter Hinweis auf die Gefahren für die Rechtssicherheit und für die Bestimmtheit der Besteuerung zu heftigen Angriffen gegen die Steuerrechtsprechung, obwohl man sich darüber klar sein muß, daß diese Fortbildung im Wandel der Gesamtanschauung berechtigt war und nicht mehr ohne weiteres rückgängig gemacht werden konnte. Man wird sich damit abfinden müssen, diese Entwicklung als etwas tatsächlich Vorhandenes, bereits Historisches zu betrachten und anstatt theoretische Erwägungen anzustellen, besser praktische Wege aufzeichnen, auf denen das Steuerrecht zur Rechtssicherheit kommen könnte.

Damit ist nicht gesagt, daß die Einheit des Rechts nicht doch letzten Endes ein erstrebenswerter Zustand ist.

Es geht aber darum: Wie ist diese Einheit wieder zu erreichen? Man kann nicht ohne weiteres eine in dem Wandel der Gesamtanschauung wohl begründete Abkehr des Steuerrechts vom Zivilrecht rückgängig machen. Der Zwiespalt soll aber auch nicht künstlich aufrecht erhalten und erweitert werden, denn es gibt nur eine Wirtschaft und ein Recht. Diese Idee muß über allem stehen in einer Zeit, die nach Einheit drängt. „Einheit" darf aber für das Steuerrecht nicht Rückschritt bedeuten, in gegenseitigem Verstehen muß das einheitliche Recht neu geformt werden. Daß man auch auf diesem Wege wieder zu einer Vereinheitlichung kommen kann, dafür spricht u. a. der praktisch gewordene Fall, daß mit der Neufasssung des § 261 HBG, die wohl weitgehend von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs beeinflußt war,[1]) die strittigen Fragen der Bilanzierung und Buchführung[2]) bereinigt wurden.[3]) Erst wenn ein neues Gesamtrecht, erfüllt von den Grundsätzen der Volksanschauung unserer Zeit, vorliegt, wird man daher diese Frage endgültig aufwerfen können und abwägen, ob und inwieweit die Verselbständigung des Steuerrechts anerkannt werden muß. Im übrigen wird auch in Zukunft gelten müssen, daß das Steuerrecht eigene Begriffe bilden und entwickeln muß, da die allgemeinen Rechtsbegriffe nicht eindeutige Geltung auf allen Gebieten des Rechtslebens beanspruchen können.[4]) Was im Augenblick tatsächlich bedenklich für die

---

[1]) Für das gesamte Handelsrecht untersucht Flechtheim in StW 1933, Sp. 401 ff. die Befruchtungen und übt an dem RFH Kritik.

[2]) RFH, Bd. 29, S. 276.

[3]) StW 1932, Nr. 1187.

[4]) Hensel, a. a. O., S. 53.

Rechtssicherheit erscheint, sind nur die Begriffe, die im Wortlaut gleich, in verschiedener Bedeutung auftreten. Hier dürfen keine Kompromißlösungen eingreifen, sondern eine klare Erkenntnis und Trennung der Begriffe muß erfolgen.[1]) Darüber hinaus wird es immer Aufgabe sein, zu betonen, daß es oberste Pflicht der Steuerrechtsprechung ist, den Steuerzweck „gerecht" zu verwirklichen, und daß man daher grundsätzlich in eigener steuerrechtlicher Betrachtungsweise die wirtschaftlichen Voränge der Wirklichkeit entsprechend zu erfassen sucht. Dabei müssen weiter klargelegt werden die abweichenden Gestaltungen dieser steuerrechtlichen im Gegensatz zu der zivilrechtlichen Betrachtungsweise. Auch hier gilt es vor allen Dingen unter Zurückstellung der Einzelprobleme grundsätzlich Klarheit zu schaffen und bei der abweichenden Einzelentscheidung immer wieder die Grundlinie zu betonen. Gerade bei der klaren Erkenntnis, daß das Steuerrecht organisch im Zivilrecht wurzelt, wird man z. Zt. keinen anderen Weg finden, um zur Rechtssicherheit zu gelangen.

Die allgemeine Grundlinie der Klarstellung des Verhältnisses von Steuerrecht und Privatrecht ist der langsam aufbauenden Rechtsprechung des RFH eindeutig zu entnehmen. Während vor Erlaß der RAO der RFH ausführte, „soweit für die Erhebung von Steuern Rechtsvorgänge des bürgerlichen Rechts maßgebend seien, müsse deren Begriff und Tragweite grundsätzlich — wenn die Steuergesetze nichts anderes vorschreiben — dem bürgerlichen Recht entnommen werden",[2]) wandelte sich in der Folge die Rechtsprechung. Sie stellte sich — allerdings nicht immer einheitlich — auf den Standpunkt, daß die Abweichung von der privatrechtlichen Gestaltung ein gehörig zu begründender Ausnahmefall sei.[3]) Aber schon die Entscheidung RFH, Bd. 9, S. 167 stellt fest: „Es gibt zahlreiche Fälle von Abweichungen der steuerrechtlichen und privatrechtlichen Beurteilung". Unter dem Einfluß der Geldentwertung wurde diese willensmäßige Isolierung des Steuerrechts vom Privatrecht beschleunigt, und in Umkehrung früherer Entscheidungen könnte man heute für einige Steuergesetze feststellen, daß, falls für eine Entscheidung die privatrechtliche Gestaltung ausschlaggebend sei, so ist das ein gehörig zu begründender Ausnahmefall. Denn, wenn der RFH in Bd. 28, S. 71, erklärt: „Bei der Auslegung steuerlicher Vorschriften ist zunnächst von den Grundsätzen des Steuerrechts auszugehen", so fällt die in § 9 RAO gesetzlich verankerte wirtschaftliche Betrachtungsweise auch unter diese Grundsätze.[4]) Darüber hinaus war aber aus § 9 ein einheitlicher allgemeiner Grundsatz nicht aufzustellen, „daß es bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausschließlich auf den Erfolg ankomme, ohne Rücksicht darauf, welche Wege zur Erreichung des beabsichtigten Erfolges eingeschlagen werden".[5]) Denn das Wesen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fordert nicht nur das Einfühlen in den einzelnen Fall, sondern auch die Berücksichtigung der Grundgedanken des einzelnen Steuergesetzes. Ergibt es sich dabei, daß die Steuerpflicht ausschließlich nach den Rechtsbegriffen des bürgerlichen Rechts beurteilt wewrden soll, „so hat die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise zurückzustehen".[6]) Das festzustellen ist aber Aufgabe einer Auslegung, die sich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise selbst bedient.

---

[1]) z. B. Blau und Oestrich, in Jherings Jb. 82, S. 165 (1932).
[2]) RFH, Bd. 1, S. 205; RFH, Bd. 1, S. 126.
[3]) Becker, a. a. O., Anm. 23.
[4]) RFH, Bd. 12, S. 343 (351).
[5]) Urteil d. RFH v. 24. II. 31 — Steuerrechtsprechung in Karteiform, O. Schmitt, Köln.
[6]) StW 1931, Nr. 325.

3. Wesentliche Grundzüge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

So bleibt letztlich die Auseinandersetzung mit den Rechtsformen und den Rechtsbegriffen jeder einzelnen Fallentscheidung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorbehalten. Man wird aber bei den oft gleich gelagerten Fällen und bei der stetigen Anwendung der Einzelsteuergesetze doch auch zu grundsätzlichen Erkenntnissen gelangen müssen, deren scharfe Herausstellung eine weitere Etappe auf dem Wege zur Rechtssicherheit bilden könnte. Schon die Ueberlegung, daß es Bestreben der Rechtsprechung ist, Wirkliches zu erfassen, läßt Schlüsse für die unterschiedliche Behandlung der privatrechtlichen Begriffe zu. So läßt sich ganz allgemein feststellen, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise sich dort am stärksten auswirken wird, wo der Gesetzgeber dem Individuum selbst die Möglichkeit zu konstruktiven Rechtsbildungen gibt oder selbst Rechtstypen aufstellt, die sich nicht nur im wirtschaftlichen Erfolg, sondern im rechtlichen Aufbau unterscheiden. Ob man diese allgemeine Feststellung dahin erweitern könnte, daß man ausführt, es seien vor allem die Teile des Privatrechts, deren römisch-rechtlicher Ursprung ihren begrifflichen Charakter bestimmte, in denen die wirtschaftliche Betrachtungsweise besonders zur Geltung kommt, müßte wohl, obgleich viel dafür spricht, einer eingehenden Untersuchung vorbehalten bleiben.

Andererseits wird man sich darüber klar sein müssen, daß es auch ganze Gruppen von Begriffen gibt, in denen die bürgerlich-rechtliche Gestaltung ausschlaggebend sein muß. So z. B. die familienrechtlichen Grundvorschriften, die Bestimmungen des Erbrechts über Erbteil, Erbauseinandersetzung, Pflichtteilsrecht u. a. Wo allerdings die Grenze zwischen erbrechtlichem Rechtsanspruch und tatsächlicher Geltendmachung liegt, mußte wieder steuerrechtlich bestimmt werden. Aufschlußreiche Grenzfälle bietet die Schenkungssteuer. Ob die bei einer freigebigen Zuwendung notwendige Bereicherung vorliegt, beurteilt sich nach dem BGB;[1]) es kann aber der Fall sein, daß die Vereinbarung des allgemeinen Güterstandes die Schenkungssteuerpflicht begründet,[2]) insbesondere, falls die Eheleute gleichzeitig ihre erbrechtlichen Verhältnisse geregelt haben.[3])

Eine zweite Gruppe von Begriffen, die eine abweichende Regelung erfuhren, waren diejenigen, bei denen Zweck der Besteuerung und Zweck der Rechtsgestaltung völlig auseinanderfielen. Steuerpflichtig sind nichtige,[4]) anfechtbare, verbotene[5]) und unsittliche Geschäfte.[6]) [7])

Für eine ganze Gruppe von Begriffen — mit Scheidung von Außenverhältnis und Innenverhältnis — typisch ist auch die Behandlung des Treuhänders im Steuerrecht, die interessante Parallelen zu der Rechtsprechung des Reichsgericht über die Stellung des Treuhänders im Konkurs enthält. Neben der gesetzlichen Regelung in § 30, Abs. 3 EinkStG hat die Rechtsprechung allgemein ausgesprochen, daß der Treugeber die Werte zu versteuern hat;[8]) insbesondere unterliegt das Treuhandeigentum auch

---

[1]) RFH, Bd. 29, S. 137; Bd. 18, S. 294; Bd. 20, S. 98.
[2]) RFH, Bd. 27, S. 324; Bd. 9, S. 9.
[3]) StW 1932, Nr. 485.
[4]) RFH, Bd. 10, S. 218; StW 1025, Nr. 193.
[5]) RFH, Bd. 14, S. 251.
[6]) RFH, Bd. 8, S. 140.
[7]) sofern sie wirtschaftlich durchgeführt sind.
[8]) StW 1922, 941; für die Sicherungsübereignung s. a. StW 1930, Nr. 231.

der Grunderwerbsteuer und nur der Wechsel des Treuhänders ist nicht steuerpflichtig.[1])

Dieselbe Tendenz der Begriffserklärung wirkt sich auch im Gesellschaftsrecht aus. Steuerrechtlich entsteht die Gesellschaft auch schon vor der rechtsbegründenden Eintragung,[2]) und auch in der Liquidation besteht die OHG oder Kommanditgesellschaft steuerrechtlich fort.[3]) Tritt aber eine Gesellschaft als Kommanditgesellschaft auf, ohne es zu sein, so unterliegt sie der Gesellschaftssteuer.[4])

Zu diesen angedeuteten Grundlinien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des zivilrechtlichen Begriffs gewinnt man neue, wenn man die Problematik von den Einzelsteuergesetzen aus zu erkennen sucht. Schon die Scheidung, die der Reichsgesetzgeber im Reichshausshaltsplan zwischen Besitz- und Verkehrssteuern, Zöllen und Verbrauchssteuern macht, zeigt, daß die Auswirkungen hier stark unterschiedlich sein müssen. Während die Tatbestandsverwirklichung der Verkehrssteuer in enger Anlehnung an Rechtsgebiete vielfach ein Rechtsgeschäft erfordert, sind für die Verbrauchssteuern meist wirtschaftliche, tatsächliche Vorgänge maßgebend. Dagegen sind die Besitzsteuern in dieser Hinsicht im großen nicht eindeutig einzuordnen. Im einzelnen ist die Tendenz zur Loslösung vom bürgerlichen Recht am stärksten im Umsatzsteuerrecht [5]) und verständlicherweise im Einkommensteuerrecht zu beobachten.[6]) „Gleiche wirtschaftliche Vorgänge unterliegen ausnahmslos derselben steuerlichen Behandlung, in welche äußere Rechtsform sie sich infolge Entwicklung der Verhältnisse auch kleiden".[7]) Im Einzelfall kann aber auch für die Umsatzsteuer nach § 9 und dem Zweck der Einzelvorschrift abweichend geschlossen werden. „Die Fassung des § 2, Nr. 4 UmsStG läßt aber klar erkennen, daß die steuerlichen Vorschriften auf den Begriffen des BGB fußen sollen".[8])

Bei den Rechtsverkehrssteuern ist die Rechtsform grundsätzlich zu beachten.[9]) Auch für die Grunderwerbsteuer ist in ständiger Rechtsprechung die rechtliche Betrachtungsweise gefordert, da Ausgangspunkt der formale Eigentumsübergang sei.[10]) [11]) Für die Körperschaftssteuer führt RFH, Bd. 34, S. 197 aus, „daß bei der subjektiven Steuerpflicht die Körperschaftssteuer ausschließlich an die Rechtsform anknüpfe. Denn nur dadurch, daß es der Wirtschaft freigestellt wird, welche Rechtsform sie im Hinblick auf die Wirkung der Besteuerung wählen will, wird die Besteuerung erst erträglich". — In diesem Zusammenhang erscheinen besonders aufschlußreich die Reformbestrebungen [12]) auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung, die für die G. m. b. H. statt des schematischen Anknüpfens an die Rechtsform m. E. mit Recht eine Besteuerung nach dem wirtschaftlichen Wesen dieser Gesellschaftsform verlangen. Ein Reformplan, der an den Gesetzgeber gewandt, in der unterschiedlichen praktischen

[1]) StW 1926, Nr. 372.
[2]) RFH, Bd. 12, S. 326.
[3]) RFH, Bd. 10, S. 101; Bd. 18, S. 85.
[4]) StW 1929, Nr. 275.
[5]) RFH, Bd. 15, S. 282; Bd. 22, S. 22; Bd. 25, S. 306.
[6]) Becker, a. a. O., Anm. 27.
[7]) RFH, 15, S. 285.
[8]) RFH, Bd. 27, S. 261.
[9]) RFH, Bd. 28, S. 240; Becker, a. a. O., Anm. 23.
[10]) StW 1924, Nr. 57; StW 1924, Nr. 566.
[11]) Der nichtige Grunderwerb ist aber steuerpflichtig (!). StW 1925, Nr. 193.
[12]) Dr. O. Schmitt, „Die G. m. b. H. in der Steuerpolitik", s. Frankfurter Zeitung v. 24. V. 1934.

Gestaltung die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung zur Voraussetzung hat. — So führt derselbe Grundgedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu den verschiedenartigsten Auswirkungen für die Gesellschaftssteuer, die Einkommen- und Körperschaftssteuer, die Umsatzsteuer und die Vermögenssteuer; und Becker [1]) betont mit Recht, daß gerade darin mit ein Wesenszug der abwägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erkennen ist. Diese erkennbaren Grundlinien dürfen aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß das Schwergewicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei dem Einzelfall liegt. Nur so kann es ja auch gelingen, zu erkennen, was im einzelnen „gerecht" ist.

Und dieser Erkenntnis stehen nicht nur die Schwierigkeiten der rechtlichen Gestaltung oft entgegen, sondern auch der wirkliche wirtschaftliche Vorgang ist nicht immer eindeutig zu erkennen, vor allem, wenn er in seinem Wesen von der Verkehrsauffassung abhängig ist. Der RFH schlug hier den durchaus richtigen und zukunftsweisenden Weg ein, durch unmittelbare Fühlungnahme sich über die Anschauungen und Bedürfnisse der Wirtschaft zu orientieren.[2]) Die Arbeit, die der RFH so mit dieser Ausstrahlung seiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise geleistet hat, wirkte sich klärend und in steuerlicher Hinsicht oftmals vorteilhaft für das Wirtschaftsleben aus.

Relativ einfach zu lösen waren die Musterbeispiele wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Umtausch-Müllerei, Umtausch-Bäckerei, Umtausch-Weberei, mit der Kernfrage: echter Tausch oder Werkvertrag.[3]) Wieviel schwieriger war aber die Lösung der Frage: kann eine juristische Person Angestellte sein? Hierbei mußte man sich erst durch die verwickelten beweglichen Formen wirtschaftlicher Zusammenschlüsse hindurchdenken, um für die unteren Behörden bei Bejahung der Frage feste Anhaltspunkte zu gewinnen. Die sog. Organtheorie [4]) erfordert für die Organeigenschaft tatsächliche Nachprüfung, inwieweit die Tochtergesellschaft an die Weisungen der Muttergesellschaft gebunden ist. Als Kennzeichen gelten: die Kapitalbeteiligung, die wirtschaftliche und organisatorische Abhängigkeit.[5]) Treffen die tatsächlichen Voraussetzungen zu, so ist die Organgesellschaft zwar rechtsfähig, aber im Sinne des § 11 Ums.StG nicht selbständig, d. h. für Leistungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft wird eine Umsatzsteuer nicht erhoben.[6]) Die Körperschaftssteuer [7]) kennt ebenfalls die Anwendung der Organtheorie, macht diese aber von besonderen Voraussetzungen abhängig. Dagegen ist für die Anwendung der Organtheorie bei der Einkommensteuer, Vermögenssteuer und Kapitalverkehrssteuer folgerichtig kein Raum, da die Organgesellschaft juristisch selbständig ist und Vermögen besitzt.[8]) Das grundsätzliche Urteil, RFH, Bd. 34, S. 228 lehnt auch immer noch [9]) die Weiterführung der Organtheorie zur Filiatheorie ab.

---

[1]) StW 1933, Sp. 1265.
[2]) z. B. durch Einholung von Gutachten der Spitzenverbände der Wirtschaft. Vgl. u. a. Becker, StW 1931, Sp. 516 ff.
[3]) RFH, Bd. 15, S. 282, Bd. 17, S. 70; Bd. 17, S. 228.
[4]) s. a. anerkennend Haussmann, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1931, S. 397 ff.: „Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht".
[5]) RFH, Bd. 22, S. 183.
[6]) RFH, Bd. 24, S. 337; Bd. 26, S. 350; Bd. 31, S. 297.
[7]) RFH, Bd. 20, S. 46.
[8]) RFH, Bd. 21, S. 306.
[9]) RFH, Bd. 31, S. 297.

Wie stark das Bestreben des RFH ist, trotz aller Schwierigkeiten die wirtschaftlichen Belange zu erkennen und gerecht abzuwägen, erweist auch besonders die Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht. Daß diese Rechtsprechung für die Neufassung des § 261 HGB zum Teil vorbildlich war, wurde bereits erwähnt. Das Urteil StW 1921, Nr. 389,[1]) das die Aktivierung von Spargelanlagen zum Gegenstand hat, sei besonders erwähnt. Darüber hinaus hat der RFH aber auch zu den Bilanztheorien Stellung genommen. In einem Urteil vom 22. X. 1931 [2]) lehnt er z. B. ausdrücklich die Tageswertbilanz von Schmidt ab, und in StW 1932, Sp. 284 erklärt Mirre zur Rechtsprechung, daß die organische Bilanztheorie von Schmidt für die Einkommensteuer nicht anerkannt wird. Grundsätzlich scheint der RFH die statische Bilanztheorie anzuerkennen, ohne allerdings diese Scheidung vor allem bei der Feststellung des gemeinen Wertes konsequent durchführen zu können. Im einzelnen wäre noch zu erwähnen, daß der RFH nicht die Abschreibung von dem Gesamtwert des Unternehmens zuläßt,[3]) daß aber seit der Entscheidung StW 1928, Nr. 12 und 13 die wirtschaftliche Abnutzung bei der Abschreibung berücksichtigt werden kann, und daß die Abschreibung statt vom Anschaffungswert auch vom Restwert gebilligt wird.[4]) [5])

Die in der Krisenzeit wichtige Behandlung der Sanierungsgewinne [6]) hat der RFH grundsätzlich dahingehend gelöst, daß der Sanierungsgewinn kein steuerpflichtiger Gewinn ist. Wohl aber ist er geeignet, den Verlust zu beseitigen.[7]) Unter Darlegung, daß zwischen Sanierung und Gläubigerverzicht beim Einzelkaufmann und durch Kapitalzusammenlegung Unterschiede bestehen, entscheidet RFH, Bd. 34, S. 304: „Durch den bei einer Kapitalzusammenlegung entstandenen Buchgewinn wird der steuerfrei abzudeckende Verlustvortrag nicht beeinträchtigt". Wohl aber wird grundsätzlich festgestellt, daß ein Sanierungsgewinn für die Körperschaftssteuer steuerpflichtig sein könnte.

Wenn in den angeführten Beispielen sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise fast durchweg zu Gunsten der Steuerpflichtigen auswirkte, so sollte damit nur einem Vorurteil entgegengetreten werden. Denn man wird im ganzen, nicht an Einzelfällen gemessen, niemals eindeutig entscheiden können, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise tatsächlich eine Mehrbelastung der Wirtschaft durch die Rechtsprechung zur Folge hat. Die Ansichten sind hierüber zwar sehr geteilt,[8]) aber gewiß nicht zuletzt, weil

---

[1]) Vgl. auch RFH, Bd. 21, S. 163.

[2]) Steuerrechtsprechung in Karteiform, O. Schmidt, Köln.

[3]) RFH, Bd. 15, S. 5.

[4]) StW 1931, Nr. 890.

[5]) Ueber die Möglichkeit der Kompensation zu hoher und zu niedriger Abschreibungen siehe Becker, StW 1932, Sp. 493, Anm. 6; über das Problem Handelsbilanz—Steuerbilanz und die Versuche der Angleichung s. u. a. in StW 31, Sp. 818; Haussmann, Bankarchiv 1930/31, S. 332 ff. und S. 352 ff.

[6]) Vgl. neuestens Willenbrink, in StW 1934, Sp. 1014 ff.: „Der Sanierungsgewinn des Kaufmanns und der Körperschaft".

[7]) RFH, Bd. 29, S. 315.

[8]) s. z. B. Oberregierungsrat Zitzlaff, Druckschr. Nr. 34 d. Deutsch. Anwaltvereins, S. 78: „Wenn unsere Finanzämter wirtschaftlich entscheiden, wird durchgängig zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden".

jeder unter dem vagen Komplex „wirtschaftliche Betrachtungsweise" etwas anderes versteht oder zum mindesten eine Ausstrahlung im „Für und Wider" in den Vordergrund stellt. In Erkenntnis der Schwierigkeiten, mit denen die Steuerrechtsprechung überhaupt und vor allem bei dem Zwiespalt zwischen Bestehendem und Gewolltem zu kämpfen hatte, waren Fehlentscheidungen und Fehlentenwicklungen vielleicht unvermeidlich. Aber Fehlentscheidungen lassen sich korrigieren, und für problematische Einzelausstrahlungen lassen sich neue Wege und Grenzen bestimmen. Diese allein können also das Gesamtbild ebenso wenig bestimmen, wie die andererseits angeführten der Wirtschaft vorteilhaften Entwicklungen allein den Kern des Wesens einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise treffen würden. Die bisherige Untersuchung rechtfertigt jedenfalls den Schluß, daß eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die von dem verständnisvollen Einfühlen in den Tatbestand und einer wirklichkeitsnahen Gesetzesauslegung geführt wird, geeignet ist, „Gerechtigkeit" zu üben und Vertrauen zu erwecken.

Zu Bedenken Anlaß gibt die Frage der Rechtssicherheit, denn an sich ist das Zivilrecht mit der Wirtschaft ebenso verbunden wie das Steuerrecht, und grundsätzlich wäre eine Trennung nicht gerechtfertigt. Man wird sich aber auch hier eindeutig entscheiden müssen. Entweder man erkennt die Notwendigkeit der zeitweisen Trennung an und sieht in dieser Form der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die langsam aufbauende zukunftsweisende Entwicklung des Steuerrechts,[1]) oder aber man hält die Gefahren für die Rechtseinheit für schwerwiegender und läßt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur mit Bindung an die Rechtsanschauungen, Rechtsformen und Rechtsbegriffe des Privatrechts zu.[2]) M. E. würde diese letztere Einstellung ebenso wenig dem Wandel der Gesamtanschauung entsprechen, wie die immer wieder vorgeschlagenen Kompromißlösungen geeignet wären, die Gefahren für die Rechtssicherheit zu beseitigen. Zweifellos wurzelt das Steuerrecht organisch im Zivilrecht, aber ebenso zweifellos ist, daß zum mindesten in der Vergangenheit das Steuerrecht die Trennung von den zum Selbstzweck gewordenen zivilrechtlichen Begriffen vollziehen mußte, wollte es der Gesamtanschauung entsprechend seine Aufgaben erfüllen. In Zukunft mag sich das Verhältnis neu gestalten, dafür spricht manches in unserer Zeit. Aber diese Aenderungen werden sich nicht erruptiv, sondern organisch anbahnen, und so lange bleibt es Aufgabe des Steuerrechts, den Weg zur Rechtssicherheit unter Wahrung der steuerlichen Bedingtheiten selbst zu finden.

Vgl. auch den Standpunkt Beckers, in StW 1931, Sp. 446; s. a. StW 1931, Sp. 437; und dagegen Lion, a. a. O., S. 21; StW 1931, Sp. 610; Haussmann, StW 1931, Sp. 751 u. a.

[1]) Die Abkehr vom Zivilrecht ergibt sich für die Zukunft aus dem stark autoritären Zug des Steuerrechts. Vgl. etwa Juristische Wochenschrift 1934, S. 735, Regierungsrat Kempff, „Die Rangordnung zwischen Staat und Steuerpflichtigen", zit. bei Bühler, in „Die nationale Wirtschaft", Jahrg. 2, Nr. 9, „Steuerrecht und Privatrecht", S. 315.

[2]) Diese Auffassung würde aber zur Voraussetzung haben, daß der Gemeinschaftsgedanke im Privatrecht so starke Abwandlungen hervorruft, daß sich Steuerrecht und Privatrecht weitgehend annähern.

Vgl. etwa Liebisch, a. a. O., S. 165 unter der Voraussetzung, daß der Nationalsozialismus die Spaltung zwischen öffentlichem und privatem Recht, die ja römisch-rechtlichen Ursprungs ist, beseitigen würde.

b) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als zeitlich bedingtes Korrektiv des Gesetzgebers.

1. Begründung der Notwendigkeit eines Korrektivs.

Bei dieser Auffassung können die Bestrebungen, über die Grenzen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinaus, die Steuergesetze eines besonderen Korrektivs der Rechtsprechung zu unterwerfen, nicht gerade als Fortschritt gewertet werden. Nicht nur das Steuersubjekt, sondern auch der Finanzbeamte, bei dem doch das Schwergewicht der Besteuerung liegt, würde bei konsequenter Durchführung dieses Gedankens jeden festen Anhaltspunkt verlieren. Trotz dieser Erkenntnisse sind die Bestrebungen, die Fassung der Steuergesetze auf die oberstrichterliche Rechtsprechung zuzuschneiden, sehr stark, was vor allem negativ darin zum Ausdruck kommt, daß man in bedauerndem Tone feststellt, „die Rechtsprechung muß mit den Steuergesetzen arbeiten, wie sie sind".[1])

Wie sich Becker[2]) den Typ des Steuergesetzes vorstellt, führt er, nachdem er feststellt, daß es für die Abgrenzung noch keineswegs geklärter Begriffe zu früh sei, folgendermaßen aus: „Deshalb halte ich es für natürlich und richtig, daß sich die Steuergesetze, soweit es sich nicht um die Festlegung des reinen Sprachgebrauchs handelt, auf das Unerläßliche beschränken, was darüber hinausgeht, ist gefährlich. Wo sie Begriffe zu bestimmen suchen, sollen sie in der Regel nur Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte geben".

Diese Auffassung erscheint doch recht problematisch und praktisch undurchführbar. Denn selbst wenn man dem Finanzbeamten eine bessere Vorbildung geben würde, sodaß er imstande ist, mit derartigen Gesetzen zu arbeiten, so würde doch das Schwergewicht der Besteuerung bei dem RFH liegen und die erhöhte Inanspruchnahme eines obersten Gerichtes führt zwangsläufig zu einer Komplizierung des Rechts und damit in der praktischen Auswirkung zu verschiedenartiger Behandlung der Steuerfälle von Finanzamt zu Finanzamt. Wenn Becker in Anm. 4 (a. a. O.) fortfährt: „Mag man von unzureichenden Gesetzesvorschriften sprechen: sie sind besser als falsche", so spielt er damit wieder auf den Gedanken an, daß die Steuergesetze ganz allgemein eines Korrektivs bedürfen. Man hätte das Wort besser vermeiden sollen, denn es führt zu Unklarheiten. Wenn § 9 RAO dem Richter auferlegt, die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze bei der Auslegung zu berücksichtigen, so soll er den Gedanken des Gesetzes frei entwickeln, soll z. B. feststellen, welche Bedeutung die entlehnten Rechtsbegriffe für dieses Gesetz haben. Hier von einem „Korrektiv" zu sprechen, ist m. E. falsch, denn man berichtigt ja nicht, sondern baut die „unentwickelte Gesetzgebung" organisch aus.

Anders liegt der Fall, wenn man davon ausgeht, das Gesetz ist unvollkommen, es ist fehlerhaft. In diesen Fällen würden die nach § 9 gefundenen Erkenntnisse beanspruchen können, als Korrektiv zu gelten. Auch diese Entwicklung ist praktisch und bereits historisch geworden. Da die Steuergesetzgebung der Nachkriegszeit[3]) die Gesetze nicht immer so ruhig durcharbeiten konnte, wie es erforderlich gewesen wäre, finden sich häufig Fälle, in denen die Gesetze Unzulänglichkeiten aufweisen.[4]) Diese Unzulänglichkeiten haben aber außer dem Chaos der wirtschaftlichen Ver-

---

[1]) Becker, StW, 1932, Sp. 481.
[2]) Becker, a. a. O., Anm. 4.
[3]) Kein Steuergesetz trägt ein Datum der Vorkriegszeit.
[4]) z. B. Becker für die Einkommensteuer: StW 1932, Sp. 481.

hältnisse auch ihre Begründung in dem nicht eindeutig erkennbaren Wandel der Gesamtanschauung und der Art parlamentarischer Gesetzesbildung. Trotz dieser Unzulänglichkeiten, den Steuerzweck „gerecht und verständig" durchzusetzen, war Aufgabe der Gesetzesauslegung; darüber hinaus könnte man zur Notwendigkeit eines Korrektivs i. e. S. nur im einzelnen Fall, aber auch nicht grundsätzlich, kommen.

2. Die Behandlung des Gesetzeswortlauts.

Diese Entwicklung läßt sich besonders in der Art der Behandlung des Gesetzeswortlauts durch den RFH verfolgen. Während man sich theoretisch, unter Voranstellung von Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung, der im Rahmen der teleologischen Auslegung liegenden fassungsändernden Interpretation grundsätzlich bedient, hat die Rechtsprechung praktisch den Gedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Korrektiv nur sehr widerspruchsvoll angewandt. So betonte RFH, Bd. 5, S. 305: „Wenn eine Vorschrift in sich lückenlos und zweifelsfrei sei, so müsse die Anwendung von § 9 grundsätzlich ausgeschlossen sein". Demgegenüber wandte RFH, Bd. 7, S. 64, ein, daß eine rein sprachliche Auslegung ungenügend sei. Seit der Entscheidung Bd. 8, S. 193 wurde in der Folge in ständiger Rechtsprechung [1]) festgestellt, daß auch gegenüber dem klaren Wortlaut der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung entscheidend sind. Das bedeutete, der Wortlaut konnte abgeändert werden mit der einzigen Einschränkung, daß dies nicht einer klaren Absicht des Gesetzgebers entgegenlaufe.[2]) Ein bekanntes Beispiel der grundsätzlichen Abänderung einer Gesetzesvorschrift bietet das Umsatzsteuergesetz. Der Wortlaut des § 23, 1, Nr. 3 UmsStG „und außerhalb der Versteigerung", wurde in „sogar außerhalb der Versteigerung" abgeändert.[3])

Wenn diese Gedanken auch heute noch anerkannten Rechts sind,[4]) so läßt sich doch nicht übersehen, daß sich hier eine starke Reaktion bemerkbar macht. Diese kam einmal aus den Kreisen der Reichssteuerbeamten, die 1930 dem Reichsrat einen Gesetzentwurf einreichten, der als Zusatz zu § 9 gedacht, lauten sollte: „Die Steuergesetze dürfen jedoch nicht gegen ihren Wortlaut ausgelegt werden". Wenn Jacobi [5]) in seiner Besprechung meint, dieser Gesetzesentwurf enthalte einen Widerspruch in sich, da „auslegen" auseinanderlegen und zeigen, was der Wortlaut enthält, bedeute, so kann dem nicht zugestimmt werden. Denn auch das sprachliche „Auseinanderlegen" findet, wenn es nicht „Verdrehen" ist, immer seine erkennbare Grenze in der bestimmten Willensvorstellung, die jedem Wortlaut eigen ist.

Aber auch der RFH selbst kehrt wieder zu einer formaleren Behandlung des Gesetzeswortlauts zurück. So erkennt RFH, Bd. 26, S. 98: „Der Gesetzeswortlaut ist vollständig und eindeutig, sodaß eine andere Auslegung a u c h unter Heranziehung des § 9 ausgeschlossen ist". Noch schärfer in Bd. 26, S. 96: „Der Wille des Gesetzes ist auch gegenüber § 9 zu beachten. Der Wortlaut ist klar, die Absicht des Gesetzes bekannt. Damit steht der Sinn und die wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift fest, und es heißt nicht etwa nur am Buchstaben des Gesetzes haften, wenn man das Gesetz dementsprechend auslegt, sondern den § 9 gerade verwirk-

---

[1]) RFH, Bd. 16, S. 64; StW 1925, Nr. 293 und Nr. 194; StW 1928, Nr. 11 und Nr. 22; StW 1930, Nr. 1025 und Nr. 1396.
[2]) RFH, Bd. 21, S. 193.
[3]) StW 1922, Nr. 511; StW 1923, Nr. 461; s. a. RFH, Bd. 8, S. 280.
[4]) RFH, Bd. 35, S. 23.
[5]) DStBl 1931, S. 1065.

lichen". Diese Entscheidung wirkt besonders aufschlußreich, wenn man die Rückschlüsse zu den Forderungen zieht, zu denen sich diese klaren Feststellungen in Gegensatz stellen wollen. Im übrigen ist es wohl kaum zufällig, daß man von Sinn und Absicht des Gesetzes spricht und sorgfältig das Wort „Zweck" vermeidet.

3. Die Behandlung von Gesetzeslücken.

Ebenso kritisch und von der subjektiven Einstellung abhängig ist auch das zweite Anwendungsgebiet der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Korrektiv i. e. S., die Behandlung von Gesetzeslücken. Da ein lex specialis fehlt, greift folgerichtig der Gedanke des § 9 ein und gibt dem Richter die Leitsätze für die Behandlung derartiger Lücken. Den Grundgedanken spricht RFH, Bd. 4, S. 48 aus, in dem ausgeführt wird, es sei bei der Ausfüllung einer Lücke jedes subjektive Ermessen ausgeschlossen. Die Regel zur Entscheidung ist den leitenden Gedanken des geltenden Rechts, wie es sich als einheitliches Ganzes darstellt, zu entnehmen. In dem Gutachten RFH, Bd. 4, S. 244 (252) wird festgestellt, daß eine Lücke nicht im Wege der Auslegung, sondern durch Fortbildung des Rechts ergänzt werden sollte, und daß wegen der Berücksichtigung der Interessenlagen kein einheitliches Verfahren anhängig sei. Diese scharfe begriffliche Scheidung zwischen Fortbildung und Auslegung wurde in der Folgezeit leider wieder fallen gelassen. Denn, wenn auch das praktische Ergebnis in beiden Fällen der Ergänzung oft dasselbe sein kann, so wäre diese Scheidung doch geeignet gewesen, die wirtschaftliche Betrachtungweise auch für diese Fragen klar abzugrenzen. Grundsätzlich hält jedoch der RFH an seiner Rechtsprechung fest. So betont StW 1930, Nr. 587, daß Lücken eines die Besteuerung betreffenden Gesetzes aus dem Geiste der Steuergesetzgebung auszufüllen seien, sei selbstverständlich, und selbst die Entscheidung Bd. 32, S. 238 verweist noch auf das Gutachten Bd. 4, S. 48.

In der Praxis geht diese freie Auslegung sehr weit, obwohl schon RFH, Bd. 6, S. 298/99 begrenzt: „Die Ausfüllung einer Lücke soll nur dann erfolgen, wenn der vom Gesetzgeber gewollte Tatbestand nicht völlig genau umschrieben sei". Nicht dagegen darf der Richter einen anderen Tatbestand, der nach seiner Ansicht den Gesetzgeber möglicherweise veranlassen könnte, die gleiche Steuer auch auf diesen Fall zu erstrecken, der Steuerpflicht unterwerfen. Jedes subjektive Ermessen muß ausgeschaltet werden. Das gilt vor allem für die zweifelhafte Feststellung, ob überhaupt eine Lücke vorliege. Hier bedarf es stets objektiver Prüfung, will der Richter nicht das materielle Recht ändern. So lehnte z. B. RFH, Bd. 10, S. 15 für eine Befreiungsvorschrift im Zolltarif die Ausdehnung auf ein ähnliches, bisher unbekanntes Verfahren ab. Während andererseits RFH, Bd. 19, S. 253 die Befreiungsvorschrift des § 8, Ziffer 5 GrunderwStG, nach der die Einbringung eines Grundstückes in eine Familiengesellschaft steuerfrei ist, auf den Fall der Herausnahme ausdehnte; was aber, wie Lion [1]) richtig erkannte, das strikte Gegenteil bedeutete. Die Annahme, es liege hier eine Lücke vor, war falsch, und RFH, Bd. 32, S. 278 widerruft denn auch, erfreulich betont, diese Entscheidung.[2])

Der Widerruf hat zugleich die Bedeutung, daß der RFH sich nur zur Lückenausfüllung und nicht zur freien Fortbildung des Rechts bekennt. Sehr weitgehend erscheint demnach RFH, Bd. 29, S. 299: „Hat dem Gesetzgeber bei Fassung des Gesetzes lediglich der als Regel angesehene

---

[1]) Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1927, S. 179.
[2]) s. a. RFH, Bd. 24, S. 29.

Fall des Verfahrenslaufs vorgeschwebt, so sind die nicht ausdrücklich erwähnten Ausnahmefälle nach Sinn und Zweck des Ganzen zu ergänzen. Die Zulässigkeit solcher ergänzender Auslegung (?) ist anerkannten Rechts".

Wo liegt nun hier die Grenze zwischen Korrektiv und ergänzender oder einschränkender Auslegung? Dieser Fall, der zugleich als praktischer Anwendungsfall, der von Becker geäußerten Gedanken ,daß der Gesetzgeber sich auf Richtlinien beschränken soll, gelten kann, zeigt die Häufung von Widersprüchen, die in dieser Entwicklung liegen. Wenn man auf der einen Seite betont, man müsse mit den Steuergesetzen arbeiten wie sie sind, der Richter solle kein seinem Billigkeitsempfinden [1]) entsprechendes Gesetz aufstellen, weil er es für folgerichtig und zweckmäßig hält, so durchbricht man praktisch auf der anderen Seite diesen Grundsatz durch den Gedanken des Korrektivs. Darüber kommt man aber zu einer Vernachlässigung des Einzelfalles, denn eine allgemeine Regel wird auch angewandt, wenn im Einzelfall ihre Nichtanwendung ausnahmsweise dem Zweck der Vorschrift entspräche.[2])

Diese Häufung von Widersprüchen hat ihre Ursache nur in der unklaren Abgrenzung des Begriffes Korrektiv. Die Aufgaben der Steuerrechtsprechung ließen sich, auch ohne daß man — dazu noch so widerspruchsvoll — eine Kluft zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung künstlich errichtet, ohne Korrektiv lösen. Denn in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt dieser Gedanke verankert, und konsequent durchgeführt, wird man so ohne Widersprüche zu demselben Erfolg gelangen. Auch die Betonung der Notwendigkeit eines Korrektivs für besondere Fälle muß bei der Abwägung der Interessen als abwegig bezeichnet werden. Denn der Steuerrichter hat sich nicht in allgemeinen Erörterungen zu verlieren, wo der Gesetzgeber eine Lücke gelassen hat oder sich irrt, sondern er hat den einzelnen Fall zu entscheiden, und zwar in interessenabwägender wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

Der Natur nach müßte diese Entwicklung, die doch auf dem unentwickelten Stand der Steuergesetzgebung beruht, auch einmal abgeschlossen sein. In der Rechtsprechung muß aber die Gefahr erblickt werden, daß der „bequeme" Gedanke des Korrektivs sich verewigt. Diese Entwicklung muß daher, wenn sie auch tatsächlich besteht, als fehl bezeichnet werden. Die Beweisvermutung der Richtigkeit und grundsätzlich erschöpfenden Regelung muß wieder stärker für den Gesetzgeber sprechen. Wenn der Richter auf Grund seiner Erfahrung feststellt, daß eine Vorschrift tatsächlich fehlerhaft ist, so wird man gewiß eine Aenderung befürworten. Diese ist aber Sache des Gesetzgebers.

Man sollte in Kreisen des RFH doch nie vergessen, daß die so viel betonten „steuerlichen Bedingtheiten" auch eine andere Seite haben. Das Steuerrecht ist kein Zivilrecht, der Steuerbeamte ist aber auch kein Richter, der sich zutrauen kann, das Gesetz zu verbessern. Gewiß wird man theoretisch eine derartige Entwicklung auch gar nicht wünschen, aber praktisch ist sie unausbleiblich. Es geht nicht an, dem Steuerbeamten, der seine ganze Kraft darauf konzentrieren muß, hinter der Rechtsform zu erkennen, was wirtschaftlich gleiche Vorgänge sind, die einzig festen Tatsachen im Steuerrecht noch zu entziehen. Hier gebieten m. E. die praktischen Aufgaben der theoretisch vielleicht richtigen Entwicklung Halt.

---

[1]) Becker, StW 1932, Sp. 481.
[2]) RFH, Bd. 25, S. 201; RFH, Bd. 26, S. 114.

c) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Ausdrucksmittel spezifisch steuerrechtlicher Denkweise.

1. Bedeutung der Forderung nach Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse.

Wenn man den bisherigen Grundformen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine weitere anreiht, die speziell die Einflüsse der geistigen Grundlagen, welche die Steuerrechtsprechung zur Formung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht" veranlaßte, behandelt, so wird die Notwendigkeit dieser Trennung nicht ohne weiteres einzusehen sein. Denn, was waren die vorgeschilderten Grundformen wirtschaftlicher Betrachtungsweise anderes, als Ausdrucksmittel spezifisch steuerrechtlicher Denkhaltung. Der Unterschied wird aber sofort klar, wenn man sich vergegenwärtigt, daß doch auch die Zivilrechtsprechung unserer Zeit grundsätzlich nicht mehr im Sinne der Begriffsjurisprudenz Recht spricht, daß auch hier interessenabwägend vielfach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erkannt wird,[1]) daß auch hier die Gesetzesvorschrift Abwandlungen durch die Rechtsprechung unterworfen ist.[2])

Daß demgegenüber die einheitliche und betonte wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht sich in ihren Ursachen und Auswirkungen grundsätzlich scheidet, ließ die bisherige Untersuchung schon erkennen. Die Problematik der zivilrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt sich aber für die steuerrechtliche Betrachtungsweise auch nur als Teilproblem dar; innerhalb der größeren Aufgabe, das Steuerrecht entsprechend dem Rechtsbewußtsein des Volkes wirklichkeitsnah zu gestalten.

Der Ueberwindung veralteter Anschauungen mußte die Erfüllung des Rechts mit neuen Grundideen folgen. Diese Aufgabe wurde dem Steuerrichter praktisch aus der Forderung des § 9, die Entwicklung der Verhältnisse bei Auslegung der Gesetze zu berücksichtigen. Denn der Verwirklichung dieser Forderung kann der Richter nur aus der Gesamtanschauung frei schöpfend gerecht werden. Man könnte dagegen einwenden, daß auch das Zivilrecht die Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse kennt. Die mehr ethischen Rechtsbegriffe, wie Verstoß gegen die guten Sitten, Wahrnehmung berechtigter Interessen, die subjektive Seite des Wuchers, der Begriff des unlauteren Wettbewerbs und alle Fälle, in denen die Entscheidung von der Verkehrssitte abhängig gemacht ist, ließen sich doch ohne Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse gar nicht klären. Demgegenüber muß festgestellt werden, daß es sich hier um Einzelfälle handelt, wenn deren Behandlung auch für die Gesamtrechtsanschauung von großer Bedeutung ist, während für das Steuerrecht diese Forderung nach § 9 allgemein gilt und auch der öffentlich-rechtlichen Natur des Steuerrechts nach sich unterschiedlich auswirkt.

Das Eindringen in die Gesamtanschauung erklärt es, wenn der Steuerrichter sich bei der Urteilsfindung von Erwägungen leiten läßt, die man im Zusammenhang mit Gesetzesauslegung und Gesetzesanwendung in der Rechtsprechung nicht vermutet hätte. Dabei spielt praktisch die Berufung auf die Entwicklung der Verhältnisse nur eine sehr geringe Rolle, was im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Abgrenzung lebender Ent-

---

[1]) RG, Bd. 133, S. 292: „Das Entscheidende ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise", s. a. Bd. 83, S. 175.

[2]) z. B. zu § 463 BGB gehört der Fall des arglistig Vorspiegelns; vgl. u. a. auch die Rechtsprechung zu § 812 ff. BGB; z. B. könnte in § 817 das Wort „gleichfalls" gestrichen werden.

wicklung verständlich erscheint. So betont Becker [1]): „Das Gebot, die Entwicklung der Verhältnisse zu beachten, soll besonders der langsamen Fortentwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung dienen. Zu berücksichtigen ist nicht jede sprunghafte Aenderung, sondern nur diejenige, welche sich im Laufe der Entwicklung als dauernd erweist". Diesen Fall würde z. B. die Geldentwertung 1923 treffen, der das Steuerrecht auch tatsächlich besser und schneller Beachtung schenken konnte, als das Zivilrecht. Die technische Abgrenzung des Begriffs hat der RFH in seinen Entscheidungen selbst entwickelt. Die Entwicklung der Verhältnisse ist sowohl wirtschaftlich,[2]) als auch rechtlich [3]) zu verstehen und bezieht sich auch auf Verträge;[4]) sie führt aber nicht zu Befreiungen, die im Gesetz nicht vorgesehen sind.[5])

Die Auswirkungen der Entscheidungen über die Entwicklung der Verhältnisse sind unbedeutend, gemessen an der Tatsache, daß aus dieser Forderung mit jene andere Denkweise des Steuerrichters herauswuchs, welche zu der eigentlichen Ursache der gegen die Steuerrechtsprechung einsetzenden Polemik wurde. Man drang in alle Lebensgebiete ein, um sich ein Bild der Gesamtanschauung zu formen, entsprechend der man das Steuerrecht weiterentwickeln konnte. Die eindeutigsten Anregungen erhielt diese Fortentwicklung aus der Verbundenheit des Steuerrechts mit der Finanzwissenschaft und aus der besonderen Stellung des Steuerrechts als öffentliches Recht. Gerade über die Untersuchungen der Trennung und Abgrenzung von den Begriffen des Zivilrechts vergißt man zu leicht, daß sich auch der öffentlich-rechtlichen Natur des Steuerrechts nach nicht ohne weiteres Parallelen ziehen lassen. Aber auch allein finanzwissenschaftlich oder nur öffentlich-rechtlich begründet, ließe sich der neue Weg der Steuerrechtsprechung nicht eindeutig klären.

Aus den verschiedenartigsten Quellen schöpfend — allerdings ist Ursache und Wirkung kaum zu scheiden —, versuchte die Rechtsprechung über § 9 sich eine eigene „steuerrechtliche" Betrachtungsweise zu formen. Die Bedenken, welche man gegenüber jeder Schematisierung hatte, führten auch hier dazu, daß man mit recht vagen Begriffen arbeitete. Der Grundgedanke ließe sich dahin bestimmen, daß man sich bei der Urteilsfindung von dem gesunden Volksempfinden leiten lassen will. So erscheinen im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch volkswirtschaftliche Erwägungen. Wenn Becker [6]) ausführt: „Maßgebend sind die wirtschaftlichen Belange der Gesamtheit und die mit ihnen verträglichen der Einzelwirtschaften", so stellt diese Forderung für das Steuerrecht tatsächlich ein Novum dar.

2. Abwandlungen der individualistischen rechtsstaatlichen Idee.

Besondere Abwandlungen lassen sich auch im Hinblick auf die öffentlich-rechtliche Natur des Steueranspruchs feststellen. Wenn RFH, Bd. 33, S. 290 auf diesen doch einseitig zwangsweise auferlegten Anspruch die deutschrechtlichen Grundsätze von Treu und Glauben für freiwillige Parteiabmachungen überträgt, so stellt diese Uebertragung, da die Treupflicht auch bei den Behörden liegt, den Steueranspruch auf eine völlig

[1]) Becker, a. a. O., Anm. 7.
[2]) RFH, Bd. 27, S. 11; Bd. 33, S. 187.
[3]) StW 1922, Nr. 549; Bd. 26, S. 164.
[4]) StW 1930, Nr. 1200, Nr. 1202.
[5]) RFH, Bd. 10, S. 18.
[6]) StW 1932, Sp. 494.

neue ethische Grundlage. Man wird diesen Wandlungen der steuerrechtlichen Betrachtungsweise nur gerecht werden können, wenn man sie im Rahmen der Wandlungen der rechtsstaatlichen Idee betrachtet.

Die Grundidee des Rechtsstaates im ursprünglichen Sinne verlangte, daß Rechte und Pflichten der Staatsbürger fest umgrenzt und gesichert waren. Dem entsprach für das Steuerrecht einmal die Aufstellung des Fundamentalsatzes, daß ein steuerrechtlicher Eingriff nur auf Grund eines Gesetzes möglich sei, und zum anderen die Ausbildung des Rechtsschutzes in Verwaltungssachen durch Schaffung der Verwaltungsgerichtbarkeit, um Uebergriffe der Verwaltungsbehörden zu verhindern. Diese Idee des Rechtsstaates hat im Wandel der Gesamtanschauung vielfache Abwandlungen gefunden, die, da der Wandel seinen nachhaltigsten Niederschlag im neuen Steuerrecht gefunden hat, diesem Rechtsgebiet besonders charakteristisch sind. Die bewußten Durchbrechungen der rechtsstaatlichen Idee sind einmal gesetzlicher Art. So, wenn § 2 RAO als Gesetz jede Rechtsnorm bezeichnet, also auch Verordnungen; so, wenn in § 11 RAO und in Einzelfällen — § 265 RAO, § 56, § 49 EinkStG u. a. — die Entscheidung in das freie Ermessen der Behörden gestellt wird; so endlich, wenn § 9 RAO die elastische Handhabung der Gesetze auferlegt. Mit den gesetzlichen Durchbrechungen der rechtsstaatlichen Idee mußte die Frage auftauchen, wie sich unter den neuen Verhältnissen der Schutz des Individuums, der doch im Sinne eines Rechtsstaats liegt, gestaltet. Der Gesetzzgeber hat sich nicht von der rechtsstaatlichen Idee gelöst, er kennt auch Rechte und Sicherungen des Individuums. Bühler [1]) nennt diese Rechte subjektive Rechte des Steuerpflichtigen, und zählt u. a. darunter das Recht auf Freiheit gegen ungesetzliche Eingriffe, den Erstattungsanspruch und den Vergütungsanspruch. Rechtsstaatlich gedacht, ist auch das Verbot der Verböserung in § 243 RAO, das zu dem Verbot der reformatio in peius, § 536, § 559 ZPO, eine interessante Parallele bietet, und die Machtstellung des RFH mit den besonderen Möglichkeiten der Nachprüfung der Grenzen des freien Ermessens durch die Rechtsprechung.[2])

Trotzdem muß aber grundsätzlich festgestellt werden, daß sich in der Auffassung ein einschneidender Wandel vollzogen hat, der seine Ursache in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat. Nicht mehr der unmittelbare Gesetzestatbestand allein bestimmt, inwieweit der Eingriff in die persönliche Freiheitssphäre zulässig ist, sondern erst der richtig, d. h. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, ausgelegte. Die Grenzen werden damit flüssig, und es bedarf höchster Kunst der Rechtsentwicklung, hier eine Grundlinie zu finden, die sowohl den Bedürfnissen des Staates, als auch dem Grad der Freiheit des Individuums gerecht wird. Wenn Hensel [3]) ausführt: „Das Steuerrecht steht im Mittelpunkte jener zum Teil krisenhaften Umbildungen der Rechtsstaatidee, die wir in weiten Gebieten des deutschen Rechtslebens bemerken können", so zielen diese Sätze auf die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als rechtsstaatlicher Grundlage für die Freiheitssphäre des Individuums hin. Die Frage, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise tatsächlich geeignet war, den Ausgleich zwischen den fiskalischen Tendenzen und den lebenswichtigen Belangen des Individuums zu finden, mußte in der Krise des Staates akut werden. Vom rechtsstaatlichen Standpunkt der Vergangenheit wird man in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Grund der tatsächlichen Entwick-

---

[1]) a. a. O., S. 90.
[2]) Becker, a. a. O., Anm. 5 zu § 6.
[3]) Hensel, a. a. O., Vorw., S. VIII.

lung diese Grundlage nicht sehen können. Denn, wenn Becker [1]) selbst ausführt: „daß erster Zweck eines Steuergesetzes ist, Geld hereinzubekommen, und daß dieser Zweck bei dringender Notlage .... berücksichtigt werden m u ß , zieht wie ein roter Faden durch die gesamte Rechtsprechung und erklärt manche Entscheidungen, die früher nicht oder doch nicht in dieser Schärfe ergangen wäre", so ist für diese Verschärfung praktisch die Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ursächlich.

Als daher der RFH im Sinne dieser Erwägungen die Berücksichtigung der Notlage des Reiches in den eingangs zitierten Urteilen öffentlich forderte, erhob sich dagegen der heftige Meinungsstreit, dessen schroffste Verkörperung das Wort „Kassenjustiz" war.[2]) Die Kritik wandte sich einmal gegen die zu weite Rückwirkung der Verordnung ohne direkte gesetzliche Grundlage, welche auch hier vom RFH wieder angenommen wurde. Vor allem aber glaubte man, aus der Entscheidung herauslesen zu können, daß der RFH der einseitig fiskalischen Auslegung der Gesetze das Wort rede. Diese Angriffe argumentierten zumeist mit verallgemeinernden, und dann allerdings sehr bedenklichen Gründen und mit Hinweisen auf die Wirkung dieser Entscheidung für die Oeffentlichkeit und die unteren Steuerbehörden. Man wird zweckdienlich die Polemik auf den Ausgangspunkt beschränkt halten.

Die Frage der rückwirkenden Kraft der Verordnung war im wesentlichen dem Gesetz selbst zu entnehmen;[3]) hier erübrigten sich die Angriffe gegen die Rechtsprechung. Das Problem der fiskalischen Auslegung hat seinen Kernpunkt in der Frage: Was ist der Zweck eines Steuergesetzes? Die Antwort muß eindeutig. die Mittelbeschaffung lauten, aber es kommt, wie Becker [4]) sich ausdrückt, für die Rechtsprechung auf das „Wie" an, man will schöpfen, aber nicht erschöpfen. Anders ausgedrückt, das Steuergesetz soll dem Staat die Mittel zur Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben zuführen, und findet dabei aus reinen Erhaltungsgründen seine Grenze in der Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaften. Dieser Begrenzung trägt grundsätzlich das Gesetz selbst Rechnung, nur der Spitzenausgleich, die Behandlung zweifelhafter Rechtsfragen liegt in den Händen der Rechtsprechung. Wenn dabei § 9 dem Richter auferlegt, den Zweck des Gesetzes zu berücksichtigen, so bezieht sich dies mehr auf das „Wie", auf die Interessenabwägung, bei der auch der Staat seine Belange selbstverständlich gewahrt wissen will. Bei dieser Auslegung muß weiter berücksichtigt werden, daß neben dem einheitlichen fiskalischen Zweck der Gesetze sich der „Zweck" der Einzelsteuergesetze unterschiedlich darstellt.[5]) Grundsätzlich wird man daher feststellen müssen, daß für eine oberstrichterliche Rechtsprechung in Steuersachen weder ein Grundsatz in dubio pro fisco, noch in dubio contra fiscum bestehen kann.

Unter Berücksichtigung dieser Erkenntnisse stellen sich die strittigen Urteile als durchaus klare Entscheidungen dar. Die Notverordnung, auf der die Urteile fußen, führt den Titel „Verordnung des Reichspräsidenten zur Hebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände vom 26. Juli 1930". Das Ziel dieses Gesetzes ist dringend notwendige Mittelbeschaffung. Folgerichtig betonte der RFH, daß b e i der interessenabwägenden Auslegung der besonderen Betonung des fiskalischen Zwecks d i e s e s Gesetzes Beachtung geschenkt werden müsse. Nicht aber betonte der

[1]) StW 1931, Sp. 437.
[2]) Frankfurter Zeitung, v. 19./20. Februar 1931.
[3]) s. a. Becker, StW 1931, Sp. 432.
[4]) StW 1931, Sp. 434; a. a. O., Anm. 1 a.
[5]) RFH, Bd. 31, S. 300.

RFH, man müsse Steuergesetze fiskalisch auslegen. Wenn diese Entscheidung sich auch in den Grenzen objektiver Urteilsfindung hält, so war sie doch der Idee des individualistischen Rechtsstaats nach etwas Unhaltbares. Nach dieser Auffassung, bei der das Schwergewicht bei den Einzelwirtschaften liegt, hätte man zur Beseitigung von Notständen umgekehrt geschlossen und die Steuerpflichtigen entlastet um einen Notstand zu beheben. Unter Berücksichtigung, wie ungünstig und verschärfend sich gerade in Krisenzeiten das System der Vorauszahlungen, der Zinsleistungen und Verzugszuschläge auswirkt, und der Tatsache, wie drückend und entwickelungslähmend die Belastung ohnehin schon war,[1]) mußte die Abwägung, ob man über den Einzelnen oder über die Gesamtheit die Notlage beheben könnte, für die Zukunftsentwicklung stark mitbestimmend sein. Der RFH lehnt es ab, zu entscheiden, was nach wirtschafts- oder finanzpolitischen Erwägungen der richtige Weg sein könnte, er schlägt sich auf die Seite des Staates, berücksichtigt dessen Notlage bei der Auslegung und begründet in typisch steuerrechtlicher Denkweise aus der Gesamtanschauung heraus richtig: „Dem einzelnen Pflichtigen steht das Reich gegenüber, das nicht um seiner selbst willen, sondern im Interesse der Allgemeinheit auf die Wahrung der steuerlichen Belange bedacht sein muß". Umgekehrt müßte man schließen, erst wenn der Staat selbst den Nachdruck seiner Maßnahmen auf die Entlastung der Einzelwirtschaften legt, wird der RFH diesen Grundgedanken in den zweifelhaften Fällen bei der Auslegung berücksichtigen müssen. Als krisenhaft kann man diese Entwicklung nur im Sinne der individualistischen Rechtsstaatidee bezeichnen. Im Wandel der Gesamtanschauung ist diese steuerrechtliche Denkweise Bahnbrecher einer neuen Rechtsstaatsidee, deren Grundzug Gerechtigkeit im Interesse der Gemeinschaft ist.

Wenn der RFH sich aus diesen Gründen in der Notzeit stärker von dem fiskalischen Zweck des Gesetzes leiten läßt, so bedeutet das doch nicht die grundsätzliche Aufgabe seiner vermittelnden Rolle zwischen Freiheitssphäre des Individuums und Belangen des Staats. Denn nicht einseitig, sondern nur im Rahmen der abwägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden diese Erwägungen berücksichtigt. Wer im Interesse der Allgemeinheit „gerecht" urteilen will, gibt und verlangt Vertrauen. In diesem Zusammenhang gesehen, erscheint der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht nur als die konsequente Folge steuerrechtlicher Denkweise.

3. Abwandlungen in Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse.

Dieser steuerrechtlichen Denkweise weiter charakteristisch ist, wie das schon des öfteren zu erkennen war, die Verwendung finanzwissenschaftlicher Erkenntnisse. Vor allem muß hier an die Ergebnisse der Steuerwirtschaftslehre, insbesondere an die obersten Grundsätze der Besteuerungslehre gedacht werden. Die Erkenntnis der Bedeutung dieser Grundsätze für die Steuerrechtsprechung fehlte ursprünglich so auffallend, daß man glauben konnte, das neue Steuerrecht wolle nicht nur innerhalb der Rechtswissenschaft eigene Wege gehen, sondern auch den Zusammenhang

[1]) 1931 macht die gesamte Steuer- und Soziallast rund das Fünffache des überhaupt zur Verfügung stehenden Ertrages der Industrie aus. Dr. Skrodzki, Die Steuerlast der Industrie in der Krise. In „Industrie und Steuer", 1934, I, 26.

[2]) s. a. RFH, Bd. 35, S. 45, „Er (der Grundsatz) hat in den §§ 9—11 AO die für das Steuerrecht geeingete Form gefunden".

mit den Erkenntnissen der Finanzwissenschaft aufgeben. Becker,[1]) der in den letzten Jahren am nachdrücklichsten auf die bestehenden Zusammenhänge hinweist, erklärt dieses zeitweise Mißverhältnis aus der Entwicklung, wonach es erste Aufgabe war, dem Steuerrecht als Recht die Selbständigkeit zu erobern und „es aus dem Ueberwuchern finanzwirtschaftlicher Vorstellungen und dem lähmenden Druck der Uebertragung bürgerlich-rechtlicher Anschauungen zu befreien".[2]) „Und erst", so fährt er fort, „als dieses Ziel erreicht und sichergestellt war, bin ich mehr und mehr dazu übergegangen, die Ergebnisse der Lehren der Finanzwirtschaft für das Steuerrecht zu verwerten". Ob man diese Entwicklung so willensmäßig bestimmt darstellen kann, erscheint zweifelhaft, denn, wie Becker auch betont, sind doch die Gesetze vielfach unter Berücksichtigung der Grundsätze der Finanzwissenschaft aufgebaut, sodaß diese in abwägender Auslegung nach § 9 doch zur Geltung kommen. Wenn man aber grundsätzlich feststellt, daß sich die Ergebnisse der Finanzwissenschaft vor allem an den Steuergesetzgeber und die Steuerverwaltung wenden, so gewinnt die Betonung dieser Grundsätze — nicht nur der des Steuerrechts und der Steuerverwaltung, sondern auch der allgemeinen Erkenntnisse — durch den RFH erhöhte Bedeutung. Liegt doch auch hierin ein Kennzeichen, daß der RFH auf dem Wege zur Verselbständigung des Steuerrechts die Richtlinien der Fortentwicklung wie ein Gesetzgeber selbst schöpfen will.

Dieser Aufnahme des finanzwirtschaftlichen Gedankengutes mußte wohl erst die Erkenntnis des wahren Wesens und der Zielsetzung der Finanzwissenschaft vorausgehen. Denn es scheint doch so, als bestand und besteht noch die Auffassung, daß „Ueberwucherung finanzwirtschaftlicher Vorstellungen" einer steuerrechtlichen Denkweise, die der Gerechtigkeit im Allgemeininteresse dienen will, entgegensteht. Es ist ein Irrtum, zu glauben, die Steuerlehre unseres Jahrhunderts wäre „liberalistisch" in dem Sinne gewesen, daß sie den Steuerzweck nur unter Berücksichtigung rein privatwirtschaftlicher Erwägungen durchgeführt sehen wollte. Gewiß gab es auch einmal in der Geschichte, allerdings unter einer völlig anderen Staatsauffassung, Zeiten, in denen man in der Steuer eine großmütige Gegenleistung der privaten Wirtschaft an den Staat für geleisteten Schutz und Dienste erblickte. Aber diese Auffassung vom Wesen der Besteuerung nach dem Interessenprinzip konnte doch nur bestehen, solange der philosophischen Grundlage nach der Staat auf einem Vertragsverhältnis beruht. Als sich im 19. Jahrhundert die Auffassung durchsetzte, daß der Staat eine naturgegebene Form des menschlichen Zusammenlebens darstellt, war, fußend auf der historisch-realistischen [3]) Rechtfertigung der Steuer, der Grundstein für eine stärkere stärkere Eigenentwicklung der Steuerwirtschaftslehre gelegt.

Aus dieser Rechtfertigung der Steuer ergab sich einmal die starke Betonung des Zwecks der Steuer in der Finanzwissenschaft. Auf der anderen Seite führte der Wandel der Wirtschaftsverfassung und der Druck der sozialen Verhältnisse dazu, für die Ausgestaltung eines Steuersystems Grundsätze zu finden, die nicht nur formell und technisch Richtlinien geben, sondern in Verteilung und subjektiver Bemessung dem wirtschafts- und sozialpolitischen Ausgleich zu dienen bestimmt sind.[4]) Wenn diese

[1]) a. a. O., Anm. 1 a.
[2]) StW 1931, Sp. 272; vgl. auch StW 1931, Sp. 813.
[3]) Gerloff, a. a. O., S. 447.
[4]) Vgl. auch „Jede gute Finanzpolitik ist stets Wirtschaftspolitik", Gerloff, a. a. O., S. 461. Gegenüber der überstarken Betonung der sozialpolitischen Funktion im sozialpolitischen Steuerprinzip von A. Wagner,

Grundsätze in der Praxis aus politischen Gründen und in wirtschaftlichen Notständen abgewandelt wurden, so hatten sie doch in den Gesetzen der Nachkriegszeit, die den Wandel veranschaulichen, starke Berücksichtigung gefunden.

Denn, wenn die Finanzwissenschaft auch keinen Grundsatz der Gerechtigkeit selbst prägt oder prägen sollte,[1]) so sind ihre Erkenntnisse doch Richtlinien, die mitbestimmend den Begriff „gerecht" formen. In der unklaren Abgrenzung zwischen Individualismus und Kollektivismus haben diese Erkenntnisse zwangsläufig mit steigender Bedeutung der öffentlichen Wirtschaft stärkere Beachtung gefunden. Mehr denn je findet heute jeder wirtschaftliche, auch rein privatwirtschaftliche Vorgang seinen Niederschlag innerhalb der öffentlichen Wirtschaft, vor allem der Geldwirschaft. Die Aufgabenkreise der privaten Wirtschaft und die Probleme der Staatswirtschaft geraten in eine immer enger werdende Verflechtung, die zur Folge hat, daß man allein in den Erkenntnissen der Finanzwissenschaft die notwendige Grenzziehung finden kann. Bei aller Berücksichtigung der Bedeutung der Persönlichkeit Beckers für die Bestimmung der Entwicklungslinien des Steuerrechts, wird man in der Aufnahme der Grundsätze der Finanzwissenschaft durch die Steuerrechtsprechung doch auch eine allgemeine Bestätigung der Erwägung sehen, daß Steuerrecht in der Entwicklung ohne die Erkenntnisse der Finanzwissenschaft „technisches Handwerk"[2]) bleibt.

In der Praxis haben vor allem die Grundsätze der Steuerverteilung, Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit und von den Grundsätzen des Steuerrechts und der Steuerverwaltung, die der Leichtigkeit und Bequemlichkeit der Besteuerung eine eindeutig feststellbare Anerkennung durch die Rechtsprechung gefunden. Die Auslegung und Entwicklung der Gesetze, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit, lag, da die Gesetze auf diesem Grundsatz aufgebaut waren, ganz im Sinne abwägender Gesetzesauslegung.[3]) Zu einem Kennzeichen typisch steuerrechtlicher Denkweise wurde die Betonung dieses Grundsatzes dann, wenn man mit dieser Begründung versuchte, die Steuerpflichtigen stärker ihrer Leistungsfähigkeit entsprechend zur Besteuerung heranzuziehen. Diese Tendenz schien vor allem in der noch weiter unten zu behandelnden Berücksichtigung „typischer Gestaltungen" durch den RFH zum Ausdruck zu kommen.

Die Grundsätze der Einfachheit, Leichtigkeit und Bequemlichkeit haben ihre besondere Bedeutung auf verfahrensrechtlichem Gebiet gefunden. So betonte RFH, Bd. 32, S. 138: „Das ganze Rechtsmittelverfahren der AO wird von dem Grundsatz beherrscht, von der Einhaltung entbehrlicher Förmlichkeiten abzusehen, soweit nicht zwingende Belange des Rechtsschutzes und der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit des Verfahrens dem entgegenstehen". Und Becker[4]) erklärt allgemeingültig: „Wenn trotz Anwendung von § 9 Zweifel bleiben, so seien die Gesetze so auszulegen, daß sie leicht und sicher und besonders auch in einer Weise gehandhabt werden, die dem Betroffenen verständlich ist, und von ihm von vornherein erwartet werden kann".

---

siehe Gerloff, a. a. O., S. 443: „Zuzugeben ist nur, daß die Steuer, die mittelbare Wirkung haben kann, soziale Nebenzwecke zu erfüllen".

[1]) „Das Prinzip der Gerechtigkeit ist ein ethisches, kein finanzwirtschaftliches Problem". Gerloff, a. a. O., S. 452.

[2]) Für die Aufbringungslast s. z. B. Bd. 23, S. 309.

[3]) Hensel, a. a. O., S. 2.

[4]) a. a. O., Anm. 8.

Wenn auch die Praxis dem nicht immer entsprach und die Auswahl der Grundsätze im Einzelfalle oft recht willkürlich erscheint, so läßt sich doch nicht übersehen, daß hier eine zielbewußte Entwicklung getrieben wird. Das Gesamtbild der wirtschaftlichen Betrachtungsweise rundet sich gerade in Erkenntnis der Grundlinien steuerrechtlicher Denkweise merklich ab. Gewiß bleibt noch die Problematik der Rechtsunsicherheit, der mangelnden Bestimmtheit der Besteuerung, der kritischen rechtsstaatlichen Grundlage und vor allem das Mißverhältnis zwischen der Praxis der Steuerverwaltung und dem hohen Gedankenflug des obersten Gerichts. Es erscheint aber, als würde das verselbständigte Steuerrecht in konsequenter Durchführung des Satzes, die gerechte Durchführung des Steuerzwecks ist das Primäre, auch diese Probleme überwinden.

II. Neue Wege der Abgrenzung des Verhältnisses Steuerpflichtiger und Steuerrechtsprechung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

a) Abwandlungen des § 10 AO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

1. Der Tatbestand der Steuerumgehung.

Die Erkenntnis der Vergangenheit, daß bei der typischen Gestaltung der Gesetzesnormen wirtschaftlich gleiche Vorgänge verschiedenartige Rechtswirkungen auslösen konnten, hat nicht nur den RFH dazu geführt, aus § 9 Grundgedanken zu entwickeln, die auf die Durchführung eines Grundsatzes der Gerechtigkeit gegenüber dem Gesetz abzielten, — obwohl doch das Gesetz selbst zweckentsprechend die Gerechtigkeit verwirklichen soll —, sondern sie hat auch den Gesetzgeber veranlaßt, zu diesem Problem direkt in der RAO Stellung zu nehmen. Dabei hat sich der Gesetzgeber auf den bestimmten Tatbestand der Steuerumgehung beschränkt. Gegen die weiten Möglichkeiten, die § 9 für eine allgemein abwägende, von Zufälligkeiten unabhängige, gerechte Durchführung der Besteuerung bietet, hat der Gesetzgeber in § 10 den Fall abgegrenzt, in dem der Steuerpflichtige willensmäßig, um den Steuerdruck nach Möglichkeit zu vermeiden, die Kenntnis der verschiedenartigen Rechtswirkungen gleicher wirtschaftlicher Vorgänge zu seinen Gunsten nutzt. Da ihm diese Möglichkeiten durch die dem Individualismus entsprechende Gestaltung des bürgerlichen Rechts gegeben waren, so bestimmte der Gesetzgeber, daß durch Mißbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Diese Bestimmung ist im Wandel der Gesamtanschauung als eine der wichtigsten Ausstrahlungen dessen, was man „gerecht" nennt, zu bezeichnen. Ihre Berechtigung ist unbestritten, ihre Problematik liegt in der Abgrenzung. Denn ist das wirtschaftende Individuum Träger der Volkswirtschaft, so muß ihm auch das Steuergesetz einen gewissen Spielraum des Handelns zur Erfüllung seiner dynamischen Aufgaben gewähren. Grundsätzlich beschränkt sich daher der Gesetzgeber darauf, den Antrieb des Individuums, das Gewinnstreben, in den Rahmen der Gesamtinteressen einzuordnen. So ist auch der § 10 aufzufassen; er verbietet dem Individuum nicht, seinen wirtschaftlichen Erfolg initiativ auch auf anderen, nicht gesetzlich geregelten Wegen zu erreichen, sondern erfaßt nur krasse Fälle des Mißbrauchs ungewöhnlicher Rechtsformen. So führt RFH in StW 1922, Nr. 373 richtig aus: „§ 10 RAO übe keinen Zwang aus, gewisse Rechtsformen zu benutzen, bei denen der Steuerpflichtige die meisten Steuern zu zahlen habe, sondern setze ungewöhnliche Rechtsformen voraus". Positiv ausgedrückt: „Daß

das Individuum sich die günstigste Rechtsform wählt, ist natürlich, und nur die ungewöhnliche soll vermieden werden".[1])

Da das Individuum von dem ernstlichen Willen erfüllt ist, die Steuer zu umgehen, so ist das Scheingeschäft und das versteckte Rechtsgeschäft von dem eigentlichen Umgehungstatbestand des § 10 abzugrenzen.[2]) Bei der erwähnten Stellungnahme des RFH zu dem unsittlichen Rechtsgeschäft wird man auch die Frage zu stellen haben, ob die ja nicht strafbare Steuerumgehung gegen die guten Sitten verstößt. Wenn es auch kein „Grundrecht für Steuerumgehungen" [3]) gibt, so wird man diese Frage doch allgemein verneinen können, es sei denn, der dolus eventualis schließt die Schadenszufügung der Allgemeinheit gegenüber in sich.

Schließlich ist der § 10 als Generalklausel noch abzugrenzen gegen die Fälle, in denen der Gesetzgeber eine besondere Regelung getroffen hat. Das Verhältnis von § 10 zu diesen Tatbeständen zu klären, war vor allem Aufgabe der Rechtsprechung. So ist für § 3 GrunderwStG die Absicht nicht Voraussetzung der Anwendbarkeit;[4]) dasselbe gilt für § 5, 2 KapVerkStG.[5])

Für den interessanten Grenzfall, daß bei einer Grundstücksgesellschaft alle Anteile bis auf einen sog. Zwerganteil vereinigt werden, wurde § 3 GrunderwStG i. V. mit § 10 RAO für anwendbar erklärt.[6]) Andererseits schließen der Verdeckungstatbestand des § 7 GrunderwStG und § 10 RAO einander aus.[7])

Wenn man schließlich noch die Abgrenzung der Steuerumgehung gegen die Steuerhinterziehung berücksichtigt, so erscheint der § 10 in seinen Anwendungsmöglichkeiten fest umrissen. Dem entspricht auch die Fassung des Gesetzes, das in drei objektiven Voraussetzungen den Mißbrauch legal definiert und subjektiv das Vorliegen der Absicht der Steuerumgehung erfordert.

Diese Absicht ist als vorhanden erachtet, wenn die Beteiligten an dem Gesamtbetrag der von ihnen allen zu entrichtenden Steuern eine Ersparnis erwarten konnten;[8]) es genügt auch schon das Bestreben, spätere Fälligkeit der Steuer herbeizuführen.[9]) Die Absicht muß sich auf die Erlangung steuerlicher Vorteile beziehen. Inwieweit es dabei beachtlich ist, ob die Absicht auf die Umgehung einer bestimmten Steuer gerichtet sein muß, ist nicht einheitlich entschieden worden.[10]) Allerdings lassen sich hier, da es sich in jedem Einzelfalle um eine subjektive Nachprüfung handelt, grundsätzliche Normen wohl kaum aufstellen. Bedenklich erscheint daher die allgemeine Fassung eines Urteils in StW 1928, Nr. 197: „Die Absicht der Wertzuwachssteuerersparnis als Hauptbeweggrund zu der ungewöhnlichen Rechtsgestaltung schließt die Anwendbarkeit von § 10 bei Erhebung einer Grunderwerbssteuer nicht aus, wenn den Beteiligten klar war, daß daneben auch eine Ersparnis der Grunderwerbssteuer in Frage kam, und sie diesen Vorteil mitgenommen und damit (!) auch beabsichtigt haben".

---

[1]) StW 1930, Nr. 1037.
[2]) Hensel, a. a. O., S. 98; Becker, Anm. 4 zu § 10.
[3]) Becker, a. a. O., Anm. 4.
[4]) RFH, Bd. 21, S. 144.
[5]) RFH, Bd. 21, S. 150.
[6]) StW 1931, Nr. 1045.
[7]) RFH, Bd. 11, S. 105; vgl. a. StW 1933, Nr. 48.
[8]) RFH, Bd. 21, S. 92.
[9]) StW 1927, Nr. 507.
[10]) Becker, a. a. O., Anm. 5 zu § 10.

Objektiv verlangt der Tatbestand des § 10 das Vorliegen eines Mißbrauchs. Diese Tatbestandsmerkmale sind erfüllt, wenn der Steuerpflichtige eine ungewöhnliche Rechtsform wählt, wirtschaftlich denselben Erfolg erreicht und diese abnorm rechtliche Gestaltung für ihn keine oder nur geringe „sonstige" Nachteile hat. Dabei muß noch einmal betont werden, daß eine ungewöhnliche Rechtsform keine seltene, sondern eine der wahren wirtschaftlichen Lage nicht ohne weiteres zweckentsprechende ist. Ein Fall des Mißbrauchs ist z. B. die Gründung einer G. m. b. H., deren Gesellschafterin die Ehefrau ist, während der Ehemann als Geschäftsführer Dauerdarlehen als Betriebsmittel gewährt.[1]) Daß diese scharf umrissenen, in den Begriffen jedoch unbestimmten objektiven Voraussetzungen des § 10 nur in sinngemäßer Auslegung nach § 9 zur lebenden Gestaltung kommen konnten, war schon bei Erlaß des Gesetzes erwogen worden.[2]) Wenn man aber bei Erlaß des Gesetzes aus Kreisen der Wirtschaft Befürchtungen äußerte, diese Vorschrift sei zu dehnbar,[3]) so ging die Entwicklung im Wandel der Gesamtanschauung gerade umgekehrt, die Rechtsprechung empfand die Vorschrift als zu eng.

2. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Steuerumgehung.

Denn auch bei freiester teleologischer Auslegung konnte der Richter, wollte er nicht den Gesetzestatbestand direkt abändern, nur einen bestimmten Teil der Steuerumgehungsfälle i. w. S. nach § 10 erfassen. Die verhältnismäßig seltene Anwendung, die der § 10 in der Rechtsprechung gefunden hat, erklärt sich aber vor allem aus der Entwicklung des § 9. Wenn man die Grundformen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, vor allem die der Tatbestandsbetrachtung und Gesetzesauslegung, und die der verselbständigten, steuerrechtlichen Denkweise in diese Ueberlegung hineinzieht, so scheinen hier vielfach Ueberschneidungen der Problemkreise erkenntlich zu sein.

Denn, wenn man Rechtsformen des BGB in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zurückführt[4]) und wirtschaftlich gleiche Erfolge auch ungeachtet der Rechtsform steuerrechtlich gleich behandelt, so müßten, falls nicht die Spezialvorschrift des § 10 bestände, unter die Fälle zufälliger Verschiedenheiten doch auch die fallen, in denen die Steuerpflichtigen den Tatbestand absichtlich verkleiden. Und es müssen weiter auch die Fälle darunter fallen, die zwar im Sinne des § 10 keine Steuerumgehungen sind, wohl aber bei der verstärkten Betonung des Allgemeininteresses diesen gleichgeachtet werden. Das zu entscheiden, ist Sache der steuerrechtlichen Denkweise, die, der Gerechtigkeit im Allgemeininteresse dienend, hier besondere Möglichkeiten hat, das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerrechtsprechung zu stärken. Diese Gedanken lassen auch manche Entscheidungen durchblicken. „Den Vorteil davon hätten die mehr geschäftskundigen als gewissenhaften Leute, den Nachteil die Allgemeinheit".[5]) Für die Verlustvortragsbestimmung wurde z. B. ausgeführt, sie würde „für die gewandten Steuerpflichtigen zu einem Geschicklichkeitsspiel, für die weniger gewandten zu einem Glücksspiel.[6]) Angegriffen wurde diese Rechtsprechung des RFH vor allem, weil man unter dem Einfluß Beckers dazu überging, den § 10 so wenig wie möglich

[1]) RFH, Bd. 32, S. 61 (§ 6c KapVerkStG!).
[2]) Becker, a. a. O., Anm. 5 zu § 10.
[3]) Haussmann, StW 1931, Sp. 754.
[4]) Auf den wirtschaftlichen Zweck!
[5]) RFH, Bd. 27, S. 27.
[6]) RFH, Bd. 27, S. 107 (S. 116).

anzuwenden und vorzugsweise in allen Fällen sich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bedienen. Beckers [1]) Ansicht kommt klar zum Ausdruck, wenn er zu § 10, aber in typisch steuerrechtlicher Denkweise ausführt: „daß gerade die erhöhte Steuerlast nicht duldet, daß jemand die Unvollkommenheiten des Gesetzes ausnutzt, um durch geschickte bürgerlich-rechtliche Kniffe (!) und Schliche (!) die Steuerlast von sich abzuwälzen und dadurch die anderen, da der notwendige Bedarf schließlich doch aufgebracht werden muß, noch mehr zu belasten".

So stehen dem Steuerrichter zur Erfassung der Umgehungen und ihrer Grenzfälle tatsächlich drei Wege offen. Er kann einmal die Rechtsform des bürgerlichen Rechts ohne Prüfung der Voraussetzungen des § 10 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unbeachtet lassen, er kann weiter betont aus der steuerrechtlichen Denkweise heraus urteilen und schließlich den § 10 selbst anwenden. Nach Ansicht Beckers ist bei dieser Entwicklung der § 10 überhaupt überflüssig geworden, zum mindesten sei er nur ein Anwendungssfall des § 9.[2]) So führt Becker bei Besprechung einer Entscheidung,[3]) bei der es sich darum handelte, daß Rohkaffee, dessen Verkauf als ersterUmsatz nach der Einfuhr umsatzsteuerfrei war, von dem Verkäufer abgesondert und erst dann auf besonderen Auftrag des Käufers geröstet wurde, aus, daß diese Absonderung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bedeutungslos sei.

„Bei so gearteter steuerlicher Betrachtungsweise ist § 10 völlig überflüssig, denn er dient ja nur als Notbehelf gegen die Neigung oder Gewohnheit, die bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweise als unantastbare Grundlage zu nehmen." Und für das gerade in Fragen der Steuerumgehung wichtige Gesellschaftsrecht erklärt der RFH schon in Bd. 16, S. 355: „Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist ganz unabhängig von § 10 die Möglichkeit gegeben, in einer Leistung an ihre Gesellschafter eine verdeckte Gewinnzuführung zu erblicken."

Die Stellungnahme des RFH zu dieser Frage ist aber nicht einheitlich. Schon die Erwägung, daß sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise selbst in ihren Auswirkungen auf die verschiedenen Steuergesetze hinsichtlich der Bindung an die Rechtsform unterschiedlich gestaltet, müßte für eine Beibehaltung des § 10 sprechen. Instruktiv erscheint daher das Urteil, Bd. 34, S. 195: „In früheren Urteilen, Bd. 16, S. 296; Bd. 17, S. 109, ist die Möglichkeit, Darlehen der Gesellschafter für die Körperschaftssteuer als Stammeinlage zu behandeln, auf § 10 gestützt worden. In ihrer weiteren Entwicklung hat die Rechtsprechung des RFH zugelassen, auch ohne Vorliegen der besonderen Voraussetzungen des § 10 auf Grund von § 9 Darlehen als Stammeinlagen zu behandeln, StW 1929, Nr. 179, StW 1930, Nr. 1108". Weiter wird aber, wie früher zu § 10, betont, daß die Körperschaftssteuer besonders strenge Anforderungen stellen muß und keine Bevormundung der Steuerpflichtigen dulde. Es genüge nicht, daß die Rechtsform bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise unzweckmäßig sei, sondern eine andere muß zwingend gewesen und der eingeschlagene Weg ungewöhnlich gewesen sein. Eine Einschränkung der Frage, ob Gesellschaftsdarlehen als Stammkapital zu behandeln sind, findet sich auch in der Rechtsprechung des 3. Senats, der die Zurechnung von Gesellschaftsdarlehen zum Betriebsvermögen von ähnlichen Voraussetzungen abhängig macht.[4])

---

[1]) a. a. O., Anm. 2 zu § 10.
[2]) Becker, a. a. O., Anm. 4 zu § 10.
[3]) StW 1928, Sp. 895.
[4]) StW 1930, Nr. 1131, zit. in Bd. 34, S. 194 ff.

Die Tendenz, auch die Steuerumgehung des § 10 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfassen, hat sich tatsächlich so weit durchgesetzt, daß man Stellung zu der Frage nehmen muß, ob der § 10 überflüssig ist. Die Frage muß verneint werden, denn es gibt echte Umgehungsfälle, die man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gar nicht [1]) oder doch nur mit so gewagten Schlüssen [2]) erfassen kann, daß die notwendige Einheit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchbrochen wird.

Die Bedeutung des § 10 ist praktisch so weit geschwunden, daß die Problematik der Abgrenzung, was gesetzlich erlaubte, d. h. nicht ausdrücklich verbotene,[3]) Steuerersparung und was Steuerumgehung ist, weitgehend in die Hände des Richters, aber auch des Verwaltungsbeamten gelegt ist. Das wirtschaftende Individuum, das initiativ und zukunftsplanend seine Aufgaben im Rahmen der Volkswirtschaft zu erfüllen sucht, wird bei dieser Gestaltung die fest umrissenen Grenzen vermissen. Die Gefahr der Uebergriffe, vor allem der Verwaltungsbehörden, ist sehr groß, und Einzelurteile haben berechtigte Kritik gefunden. Am bedenklichsten erscheint aber die zu starke und verallgemeinernde Betonung, die manche Rechtsgestaltungen als „Geschicklichkeitsspiel" von vornherein erfahren, obwohl doch wahre wirtschaftliche Betrachtungsweise gerade die Belange des Einzelfalles auf sich wirken lassen soll. Das muß betont werden, denn es gibt bei dieser Gestaltung nur einen Weg zur Rechtssicherheit, und der ist „Vertrauen", Vertrauen darauf, daß der RFH und die Steuerverwaltung jeden gerecht und gleichmäßig behandeln, wenn auch die Grenzen der Handlungsfreiheit des wirtschaftenden Individuums flüssig und oft unsichtbar sind.

Bei aller Betonung der Berechtigung dieses verstärften Erfassens aller Steuerumgehungsfälle in weiterem Sinne, sollte man gerade hier schärfste Selbstkritik üben. Es ist m. E. bedenklich und führt zu berechtigten Angriffen, wenn man in Ueberspitzung des Konflikts: Steuerrecht — Privatrecht, das gesamte Zivilrecht als einen Tummelplatz für die „Schwindelmanöver" ansieht. Mit diesem Vorurteil wachsen nur die Schwierigkeiten, Falsches vom Wahren zu scheiden. Gerade wirtschaftliche Betrachtungsweise fordert vorurteilsloses, verständnisvolles Einfühlen in die wahre bewegte Lebensgestaltung mit all ihren Bedingtheiten. Wenn jenes Vorurteil ursprünglich auch eine berechtigte Reaktion war, so muß man doch wieder den ausgleichenden Weg zurückfinden. Die Bedeutung der Auslegung des Steuerrechts und die Schwierigkeiten dieser oft ethischen Grenzziehung, lassen die Bedenken, die man gegen diese Entwicklung äußern muß, nur „gerecht" erscheinen.

b) Die „Typisierungstheorie".

Wenn man mit Hensel [4]) zwischen echten Steuerumgehungen nach § 10 und unechten, die schon nach § 9 zu erfassen sind, scheidet, so schien sich den unechten, d. h. den von der Rechtsprechung aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelten, eine umfassende Umgehungsnorm anzureihen, die der RFH grundsätzlich in Bd. 27, S. 22 aus der Berück-

---

[1]) Selbst Becker, a. a. O., Anm. 4 zu § 10 gibt als Beispiel RFH, Bd. 21, S. 92 den Fall der G. m. b. H. und Co. Vgl. aber auch die neuere Entwicklung, nach der die G. m. b. H. und Co. ein anerkanntes Rechtsgebilde sei, das nicht unbedingt einen Umgehungsfall darstelle. RFH in StW 1933, Nr. 326 unter Berufung auf das RG, Bd. 105, S. 109.

[2]) Angebliche Lückenausfüllung!

[3]) Ethisch?

[4]) Hensel, a. a. O., S. 99.

sichtigung typischer Lebensgestaltungen entwickelte. In dieser Entscheidung wird u. a. ausgeführt: „Es ist dem Steuerstreit besonders eigen, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Derartig grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei der Rechtsfindung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem Falle besonders ausgemacht haben. In den Vordergrund tritt vielmehr die Frage: Was ist nach Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerrechtliche Beurteilung entscheidend sein kann und soll?"

Zur Entscheidung stand der Fall, wie beurteilt sich die Mitarbeit der Ehefrau im gewerblichen Betrieb des Mannes. Der RFH (Einkommensteuer-Senat) entschied unter obiger Begründung, daß auch bei dahingehenden Abmachungen ein Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten nicht anerkannt werden kann; deshalb sei kein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen, andererseits aber auch das gewerbliche Einkommen des Mannes nicht um den Arbeitslohn zu kürzen.

Der Grundgedanke dieser Entscheidung ist ein getreues Spiegelbild steuerlicher Denkweise. Das Besondere an dieser Entscheidung ist die Begründung, aus der man eine Typen- oder Typisierungstheorie des RFH zu entnehmen glaubte, und die praktische Wirkung, daß man hier einen weiteren Weg, Steuern zu sparen, verbaute.

1. Der Meinungsstreit um die Typisierungstheorie.

Daß Lion [1]) diese Theorie auf das entschiedenste ablehnt, erscheint bei seiner Einstellung nur folgerichtig, wenn man berücksichtigt, daß § 1,0 auf den speziellen Fall nicht zutreffen würde. Die allgemein gehaltene Begründung mußte aber vor allem den Anschein erwecken, als wolle der RFH die Mehrzahl der Lebensverhältnisse typisieren.

Hier lag der Kernpunkt des Meinungsstreites, der um die Typisierungstheorie, und damit auch um die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entbrannte. Gegen die Durchführung dieser Theorie glaubte Lion [2]) die Gefahren der Normung und Schematisierung des Wirtschaftslebens hervorheben zu müssen.

Auch Rosendorff [3]) lehnt die Theorie ab und weist, Becker zitierend, der von dem tiefen Sinn der Typisierung spricht, darauf hin, daß der RFH wohl in unrichtiger Auffassung des Weberschen Idealtypus und vor allem unter falschem Verständnis der Rechtsprechung des RG diese Theorie entwickelt habe. Das RG verwendet, allerdings unter Berücksichtigung der individuellen Gestaltung, ähnliche Gesichtspunkte bei der Auslegung von Verträgen. Man wird u. a. auch den prima facie-Beweis anführen können, um den Nachweis zu erbringen, daß ähnliche präjudizielle Gedankengänge auf allen Rechtsgebieten verwandt werden. Im übrigen werden hier Vergleiche zu der anglo-amerikanischen case-Jurisprudenz gezogen, zugleich

[1]) a. a. O., S. 30.
[2]) a. a. O., S. 29.
[3]) DStZ 1931, S. 264 ff.

aber auch betont, daß diese auf anderen Voraussetzungen und Zielen beruht.[1])

Brönner[2]) zieht die Problematik des Begriffs Gerechtigkeit in die Debatte, im Hinblick auf die starke Betonung der günstigen Folgen der typischen Gestaltung für die „Gleichmäßigkeit" der Besteuerung. Auch Hensel[3]) und Bühler[4]) stehen dieser Theorie, wenn auch unter Hinweis, daß es sich um Einzelfälle handelt, im ganzen ablehnend gegenüber. Gegen den RFH wird weiter vor allem angeführt, daß diese Typisierung begrifflich zu der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Gegensatz stehe, da man einerseits erklärt, es komme auf die wirkliche Lage an und andererseits ohne Nachprüfung eine Sachlage für typisch erkläre.

Für die Typentheorie setzen sich u. a. Hoeres[5]) ein, der die günstigen Wirkungen der Typen für die Vereinfachung der Arbeit der unteren Steuerbehörden betont, und vor allem Becker,[6]) der diese Theorie auch praktisch stützt.

In den Grundfragen geht Becker dabei von der Ueberzeugung aus, daß es nicht oder nicht mehr möglich ist, das gesamte Lebensgebiet gesetzlich in begrifflicher Klarheit zu erfassen und zu beherrschen. Das Gesetz könne daher nur die typischen Gestaltungen ordnen.[7]) „Der Typ ist der Anfang aller Wissenschaft. Volkstümlich-typische Gesetze und volkstümlich-typische Anschauungen ist das Gebot der Stunde. Wer zwischen den Zeilen zu lesen versteht, kann das alles aus § 9 AO, dem Paragraphen des gesunden Menschenverstandes, herauslesen".[8]) Für die praktische Gestaltung genauer sagt Becker[9]): „Die Notwendigkeit zur typischen Gestaltung ergibt sich aus der Berücksichtigung der obersten Grundsätze der Besteuerungslehre — Gleichmäßigkeit, Leichtigkeit und Sicherheit der Besteuerung — bei Auslegung der Steuergesetze".

Es war notwendig, die Argumente dieses Meinungsstreits und den entscheidenden Wortlaut des Urteils so ausführlich wiederzugeben, da sich hier eine Entwicklung anzubahnen scheint, die für die Gesetzesgestaltung der Zukunft, vor allem der des Steuerrechts, von einschneidender Bedeutung sein kann. Man wird das Problem der Typisierung in aller Schärfe nur erfassen können, wenn man die theoretischen Grundfragen von der praktischen Gestaltung trennt.

2. Typus und typische Gestaltung.

Die Erkenntnis — der Anfang aller Wissenschaft ist der Typ — enthält zugleich den einleitend schon geäußerten Gedanken, daß jede Wissenschaft von fest umrissenen Tatsachen ausgehen muß. Aus den Erfahrungsobjekten schafft sie sich grundsätzlich durch typisierende Abstraktion ihre besonderen Erkenntnisobjekte.[10]) Der Hang des Menschen zum Typisieren

---

[1]) Hensel, a. a. O., S. 55.
[2]) Mitt, 1931, S. 188.
[3]) Hensel, a. a. O., S. 55.
[4]) Bankarchiv 1931, S. 377.
[5]) Mitt, S. 457.
[6]) a. a. O., Anm. 9 zu § 1.
[7]) StW 1931, Sp. 448.
[8]) Senf, in Festschrift z. 10jähr. Bestehen d. Steuerinstituts in Leipzig, zit. bei Becker, StW 1931, Sp. 444.
[9]) a. a. O., Anm. 9 zu § 1.
[10]) Ammon. Objekt und Grundbegriffe der theoretischen Nationalökonomie, S. 21/22.

und zum Ordnen ist stark ausgebildet und führt ihn oft zu der Zielsetzung, eine größtmöglichste Zahl von Einzelgestaltungen typisieren zu wollen. Dieses Ziel läßt sich nur in weitester begrifflicher Abstraktion des Einzeltyps erreichen. Bei aller Betonung der Notwendigkeit des Typs, muß hierin für Wissenschaften, die unmittelbar im Wandel der Anschauungen und Tatsachen des Lebens stehen, eine Gefahr erblickt werden. Es gibt keinen Typ dieser Art, der Ewigkeitsnatur hat, der in der Erscheinungen Flucht nicht oft künstlich aufrecht erhalten werden muß. Denn die wahre Lebensgestaltung, die sich hinter dem Typ verbirgt, verliert oder verändert ihren Sinn und bleibt doch, da der abstrakte Begriff Tatsachenbestandsmerkmal ist, dem Typ unterworfen.

Der Wille des neuen Steuerrechts, wieder die wahre, nicht nur die abstrakt typische Gestaltung zu erkennen, führte doch gerade zu der Begriffsfeindlichkeit und zu dem Problemkreis Steuerrecht — Privatrecht. Wenn jetzt Becker, der als der geistige Führer dieser Entwicklung anzusehen ist, zustimmend den Ausspruch Senfs zitiert, so liegt darin scheinbar ein Widerspruch. Man könnte den Gedankengang z. B. theoretisch so entwickeln: Um zur wissenschaftlichen Verselbständigung des Steuerrechts zu kommen, löste man sich von den Begriffen des Privatrechts, suchte hinter dem Typ die wahre Lebensgestaltung zu erkennen und zu formen, und setzt nun den Schlußstein, indem man selbst dazu übergeht, Lebensverhältnisse typisch steuerrechtlich zu gestalten. So gesehen, wäre die Entwicklung allerdings widerspruchsvoll.

Aber der RFH baut anders auf. Er läßt sich von dem Gedanken leiten, daß das wirkliche Leben selbst typisiert. Er sucht keinen allgemeingültigen Typ aufzustellen, um ihn begrifflich abstrakt künstlich in Formen zu pressen, sondern will, aus der Volksanschauung schöpfend, die wahren typischen Gestaltungen erkennen und berücksichtigt wissen. An sich in gewissen Grenzen eine selbstverständliche Forderung.

Die Problematik liegt auch hier in der Abgrenzung. Wenn Becker [1]) ausführt, „das Gesetz schafft den Tyups", so kann das nicht nur mißverständlich wirken, sondern ist auch zu eng ausgedrückt. Nicht nur Recht, auch Moral und Sitte und äußere Bedingtheiten schaffen typische Auffassungen und Gestaltungen, oft sogar gegen das Gesetz. Aber selbst wenn man sich auf die typischen Gestaltungen beschränkt, die infolge der gesetzlichen Regelung des Gemeinschaftslebens als typisch empfunden werden, ergeben sich Abstufungen. Es gibt Gestaltungen dieser Art, die in der Gesamtanschauung so fest verwurzelt sind, daß man sie beinahe als absolut typisch bezeichnen könnte, es gibt aber auch solche Gestaltungen, die man als typisch empfindet, weil überwiegend vorhanden. Diese Unterschiede werden zu berücksichtigen sein.

Daß es alle diese typischen Gestaltungen des Lebens in einer Unzahl von Fällen gibt, und daß theoretisch die Aussicht, auf diesem Wege zur Rechtssicherheit zu kommen, verlockend ist, kann nicht darüber hinwegtäuschen, daß diese Entwicklung verallgemeinernd gefahrvoll sein kann. Das muß vor allem bei dem Hang des Menschen zum Typisieren für die Grenzziehung zwischen typischer Gestaltung und aufgestelltem Typ gelten. Zudem ist die Erkenntnis, was typisch ist, stark subjektiv bedingt, und die Meinungen hierüber werden immer auseinandergehen.

Wie geht aber die Entwicklung vor sich? Wo liegt die Grenze zwischen atypischem Fall und typischem Fall einer Neugestaltung? Es gibt doch keine typisch-anschauliche Gestaltung, die Ewigkeitsnatur hat. Man kann sagen, es ist typisch, wenn die Frau im Gewerbebetrieb ihres Man-

[1]) StW 1933, Sp. 1265.

nes mitarbeitet, aber immer und überall, z. B. im puritanischen Amerika? Oder auch dann noch, wenn es typisch ist, zu sagen, die höchste Aufgabe der Frau ist, Mutter zu sein? Man sieht, welche Schwierigkeiten sich in der praktischen Handhabung der typischen Gestaltung verbergen. Die Gefahren für die Allgemeinheit erscheinen hier in theoretischer Betrachtung schwerwiegender, als die Vorteile, denn die Förderung des Fortschritts und der privaten Initiative würde tatsächlich gehemmt.

Der RFH vertraut auf sich und seinen „Paragraphen des gesunden Menschenverstandes", der es ihm ermöglicht, die Rechtsprechung der Entwicklung anzugleichen. Er vertraut ihm so sehr, daß er sogar den Gesetzgeber veranlassen möchte, nur diese typischen Gestaltungen zu erfassen. Wie wird aber dann die Praxis der unteren Behörden aussehen?

Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise läuft immer wieder, welche Ausstrahlungen man auch berücksichtigt, auf dieselben Ausgangspunkte zurück.

3. Die typischen Gestaltungen im Steuerrecht.

Wenn man sich auch theoretisch in die Problematik der Typisierung versenken muß, so darf doch darüber die praktische Gestaltung, die letzten Endes für die kritische Beurteilung entscheidend ist, nicht vergessen/werden. Dem Meinungsstreit, der allerdings stark in eigener Sache geführt wurde, muß man diesen Vorwurf machen. Er nahm das Wort Typen- oder Typisierungstheorie auf, ohne sich zu fragen, was denn hieran theoretisch sei. Er stritt für und wider, ohne zu erkennen oder erkennen zu wollen, daß der Reichsfinanzhof eine allgemeine „Typisierungstheorie" gar nicht entwickelt oder praktisch angewandt hat. Man muß allerdings zugeben, daß das strittige Urteil mißverständlich wirken konnte.

Die Berücksichtigung typischer Lebensgestaltungen durch die Rechtsprechung findet aber nicht nur in diesem Urteil seinen Ausdruck, sondern eine Reihe von Entscheidungen wurzeln in diesem Gedanken. Man wird auch hier das Einzelurteil in die Gesamtentwicklung einreihen müssen. Allerdings fördern die historischen oder sachlichen Zusammenstellungen, die man in der Literatur findet, keine grundlegenden Erkenntnisse, sodaß hier eine andere Einteilung zweckmäßig erscheint. Um jede Unklarheit zu vermeiden, muß noch einmal betont werden, daß der gesetzliche Typ von der willensmäßigen Typisierung und der Berücksichtigung typischer Gestaltungen getrennt werden muß.

In der Anwendung der Typisierung und der Berücksichtigung typischer Gestaltungen durch den RFH lassen sich grundsätzlich drei Gruppen unterscheiden. Die erste umfaßt die Fälle, in denen das Gesetz die Typisierung verlangt oder ohne tatsächliche Abgrenzung das Gesetz unanwendbar wäre. Hierunter sind zu rechnen z. B. die Fälle der Abgrenzung Heimarbeiter und Hausgewerbetreibender. Sowohl nach ausgeübtem Gewerbe, als auch nach Wirtschaftsgebieten ergeben sich hier Unterschiede, die der RFH bezirksweise regelt.[1])

Weiter fallen hierunter die Entscheidungen über „eingerichtete Räume",[2]) die Einschätzung des Mietwerts von Eigenhäusern,[3]) die Aufstellung von Typen des Geschäftshauses,[4]) Bürohauses und Warenhauses.

[1]) StW 1928, Nr. 449; StW 1930, Nr. 296; StW 1930, Nr. 500.
[2]) RFH, Bd. 21, S. 289.
[3]) RFH, Bd. 23, S. 35; Bd. 28, S. 275.
[4]) RFH, Bd. 27, S. 11.

Die zweite Gruppe wird dadurch gekennzeichnet, daß der RFH hier im wesentlichen bemüht ist, begriffsklärend und einschränkend zu wirken. Hierunter fallen die Urteile über die „typische stille Gesellschaft",[1]) die typischen Berufskrankheiten,[2]) die typische Berufskleidung[3]) und die Klärung und Entwicklung des Begriffs „Jubiläumsgaben",[4]) die der Reichsfinanzminister im wesentlichen für die Verwaltungsübung übernommen hat.[5])

Die dritte Gruppe umfaßt die eigentlichen Fälle der „Typentheorie". Unter Berücksichtigung des Allgemeininteresses und von dem Willen erfüllt, alles zu fördern, was dem Gebot der Gleichmäßigkeit dienen kann, erhält die typische Gestaltung für die Rechtsanwendung einen neuen Sinn. Dabei erkennt man auch die Vorteile für die Vereinfachung der Arbeit der Steuerverwaltung an, wenn man berücksichtigt, daß ein Eindringen in die persönlichen, doch oft fingierten, Verhältnisse, das weder statthaft noch praktisch möglich ist, sich bei der typischen Gestaltung erübrigt. Unter diese Gruppe fallen u. a. folgende Entscheidungen: „Die Kosten für die Erlangung eines Ehrentitels oder die Promotionskosten sind nicht abzugsfähig".[6]) „Zuschüsse an Referendare sind in allen deutschen Ländern Arbeitslohn".[7]) „Die Kaffeehausmusiker sind Angestellte des Inhabers der Gaststätte".[8])

Diesen Urteilen schließt sich eine ganze Reihe an, die alle demselben Gedanken entspringen, das „beliebte" Steuerumgehungs- und Ersparnisgebiet der familienrechtlichen Vertragsgestaltung im Sinne gleichmäßiger und gerechter Besteuerung auf die wahre Lebensgestaltung zurückzuführen. Hierunter fallen nicht nur die Rechtsgeschäfte mit der Ehefrau, sondern auch die verschiedenartigsten Angestellten- und Beteiligungsverhältnisse mit den Kindern. Die Berechtigung der Bereinigung dieses Gebietes mußte sich vor allem daraus ergeben, daß hier in den überwiegenden Fällen „nicht ernst gemeinte Verträge" und „Scheingeschäfte" geschlossen wurden. Obwohl man zur Erfassung dieser Fälle die Berücksichtigung der typischen Gestaltung gar nicht bedurfte, zog man diese neu entwickelten Gedankengänge doch des öfteren heran. Z. B. in StW 1930, Nr. 1202: „Nichtanerkennung einer künstlichen Familienkommanditgesellschaft" oder in StW 1929, Nr. 695: „Die Tochter als Angestellte auf der Erholungsreise".

Im großen und ganzen soll die Berücksichtigung der typischen Gestaltung aber mehr grundsätzliche Erkenntnisse fördern. So wird z. B. die Stellung der Hausangehörigen in der Landwirtschaft geregelt,[9]) zugleich aber betont, daß sich diese Grundsätze nicht auf Handel und Gewerbe übertragen lassen,[10]) und so kam der RFH auch zu dem umstrittenen Urteil, „die Ehefrau kann nicht Lohnempfängerin im Gewerbe ihres Mannes sein".[11])

---

[1]) Kein Fall der Typenaufstellung, sondern Typisierung! RFH, Bd. 18, S. 162 und StW 1929, Nr. 961.
[2]) StW 1930, Nr. 1194.
[3]) StW 1929, Nr. 695 und 1931, Nr. 1028.
[4]) RFH, Bd. 20, S. 317; StW 1931, Nr. 846; StW 1932, Nr. 831.
[5]) Lion, a. a. O., S. 57.
[6]) StW 1931, Nr. 91; Becker, StW 1931, Sp. 276.
[7]) StW 1929, Nr. 664.
[8]) StW 1929, Nr. 354.
[9]) StW 1930, Nr. 295.
[10]) RFH v. 30. Jan. 1929, s. Lion, a. a. O., S. 91.
[11]) RFH, Bd. 27, S. 22.

Aber nicht nur dieses Urteil war umstritten. In allen drei Gruppen finden sich Urteile, die heftigste Kritik nicht nur aus Kreisen der Wirtschaft,[1]) sondern auch von seiten der Verwaltung[2]) erfuhren. Wenn die nachfolgende Untersuchung es trotzdem auf das Urteil Bd. 27, S. 22 abstellt, so deshalb, weil sich hier eine interessante und kritisch schöpfende Weiterentwicklung vollzogen hat, die Sinn und Bedeutung der typischen Gestaltung im Steuerrecht eindeutig offenbart.

Wenn im BGB, § 1356, Abs. 2 steht: „Zu Arbeiten im Geschäft des Mannes ist die Frau verpflichtet, soweit eine solche Tätigkeit nach den Verhältnissen, in denen die Ehegatten leben, üblich ist", so wird daraus geschlossen, daß, soweit die Tätigkeit über das übliche Maß hinausgeht, die Frau einen Anspruch auf Vergütung hat.[3]) Die Grenzziehung, was ist üblich, weist auf die typische Gestaltung hin. Der RFH (Einkommensteuer-Senat) vertritt nun den Standpunkt, auch wenn die Ehefrau mehr als üblich leistet, ist diese Vergütung keine echte Gehaltszahlung, denn es liegt im Wesen der Ehe, daß die Eheleute in gemeinschaftlichem Interesse arbeiten und für die eheliche Gemeinschaft erwerben wollen. D. h., es ist nicht typisch, wenn eine Frau in erster Linie für sich erwerben will. Auf diesen Gedanken beruhe auch die gemeinschaftliche Veranlagung des § 22 EinkStG. Das Oberverwaltungsgericht[4]) geht auf das Urteil ein und lehnt diesen Standpunkt nach wie vor ab. Es entschied für die Gewerbesteuer, daß an die Ehefrau gezahltes Arbeitsentgelt wie jeder Arbeitslohn abzugsfähig sei. „Denn mit dem Charakter der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, wäre es nicht vereinbar, wenn Abzüge nicht berücksichtigt würden aus Gründen, die lediglich die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers treffen." Auch der IV. Senat des RFH entwickelt bei einer Gewerbesteuerentscheidung[5]) ähnliche Gedankengänge und erkennt die vertragliche Anstellung der Ehefrau an.

Diese Anerkennung zieht aber folgerichtig eine schematische Typisierung nach sich, denn dazu zwingt der gesetzliche Begriff „üblich". In offenen Ladengeschäften der Lebensmittelbranche ist die Mitarbeit z. B. üblich, ebenso in kleinen Gaststätten. Wie weit diese Tätigkeit regelmäßiger und nicht nur gelegentlicher Natur sein muß, um trotzdem abzugsfähig zu werden, ist zweifelhaft und von den oft fingierten Abmachungen der Steuerpflichtigen abhängig. Das Gehalt, welches z. B. die Textilhändlersfrau, die Arztfrau oder die Großhändlersfrau erhält, ist dagegen ohne weiteres abzugsfähig, hier ist die Mitarbeit nach Ansicht des OVG nicht üblich. Natürlich muß es sich in allen Fällen um wirkliche Arbeitsverträge handeln; das festzustellen, ist aber fast unmöglich.

Gerade diese Verschiedenheiten und Schematisierungen haben bei dem RFH die Befürchtung hervorgerufen, daß hier die geschickten über die gewissenhaften Leute den Vorteil davontrügen. Wenn auch zugegeben werden muß, daß sich der Standpunkt des RFH vielfach zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ausgewirkt hat, so wird man auf der anderen Seite auch die günstigen Wirkungen betonen müssen. Die Sachlage war und ist doch tatsächlich so, daß derjenige, der einen geschickten, der Rechtsprechung entsprechenden Vertrag aufstellte, besser gestellt ist. Eine vertrauensuchende

---

[1]) Haussmann, in StW 1931, Sp. 767.
[2]) z. B. RFH, Bd. 21, S. 289.
[3]) Lion, a. a. O., S. 84.
[4]) Reichs- und preuß. Verwaltungsblatt 1931, S. 77; OVG, Bd. 83, S. 63.
[5]) Lion, a. a. O., S. 88.

Rechtsprechung durfte diesen Gestaltungen nicht untätig gegenüber stehen.[1] Deshalb ist m. E. der Gedanke des RFH, es in diesen Fällen auf eine typische Gestaltung abzustellen, durchaus sachlich und richtig, aus der Gesamtanschauung gesehen.

Wenn das OVG anführt, die abweichende Stellungnahme erkläre sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, so ist dieser Einwand nicht unbedingt zutreffend. Denn die Auffassung des RFH vermeidet ja gerade das Berücksichtigen und Eindringen in die persönlichen Verhältnisse, wenn einheitlich erklärt wird, ein Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten über § 1356 BGB. hinaus ist nicht „üblich".[2] Damit würden alle Zwischengrenzen von üblich und nicht üblich fallen, es wären die Möglichkeiten der künstlich geschaffenen Arbeitsverhältnisse beseitigt und eine dem Gemeinschaftssinn der Ehe tatsächlich mehr entsprechende Gestaltung getroffen. M. E. ist auch § 1356, 2 BGB im Rahmen der Abgrenzungsvorschriften über die ehelichen Rechte und Pflichten so aufzufassen, daß hier nur die unterste Grenze, die grundsätzliche Verpflichtung der Ehefrau zur Mitarbeit, festgelegt werden sollte.

Der Grundsatz der Nichtanerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Ehegatten, über § 1356, 2 BGB hinaus, ist ein Fall unbedingter Typisierung, d. h. hiervon gibt es keine Ausnahmefälle. Es gibt wohl atypische Fälle, allerdings wenige, aber diese finden mit Recht keine Anerkennung. Für die Einzelsteuergesetze ergeben sich hier namentlich für Beteiligungsverhältnisse und Anstellungsverträge zwischen Ehegatten, bei denen sich eine verbindliche Gesellschaftsrechtsform dazwischen schiebt, Unterschiede.[3] Im Ganzen gesehen, ist aber die Grundlinie dieses Falls unbedingter Typisierung für die Einkommensteuer einheitlich durchgeführt.

Diese Grundsätze lassen sich natürlich nicht auf alle typischen Gestaltungen übertragen oder umkehren. Das erkennt auch der RFH an, der auch Beispiele bedingter Typisierung entwickelt hat. Die bedingte Anerkennung typischer Gestaltungen entspringt vornehmlich dem Willen des RFH „Die papierenen Mauern" zu überwinden und den Steuerpflichtigen zu zwingen, seine Verhältnisse offen klarzulegen. Der RFH stellt z. B. als typisch hin die Vermutung, daß in der Landwirtschaft die Hausangehörigen keine Angestellten sind. Diese Vermutung ist aber widerlegbar, nicht durch einen vorgezeigten Vertrag, sondern durch Verkehrssitte und Tatsachen. Folgerichtig entschied RFH, Bd. 32, S. 444: „Die mitarbeitenden Kinder sind mit dem Barlohn als Angestellte anzusehen. (Der Vater war erwerbsunfähig, die Mutter gestorben.) Die Ausgaben für Beherbergung und Beköstigung sind dagegen nicht abzugsfähig". Auch RFH in StW 1932, Nr. 421 betont: „Nicht ohne weiteres der Typ ist entscheidend, sondern der Typ ist der Maßstab, der den Steuerbehörden die Erkenntnis der wahren Sachlage erleichtern soll".[4]

Hier liegt keine „bemerkenswerte Einschränkung der Typentheorie" vor, wie Lion[5] meint, sondern die klare, auf die Steuerbehörde zuge-

---

[1] „Das Recht bedarf schöpferischer Gestaltung, die sorgsam hütet, was Kant die Quelle allen Rechts nannte, das Vertrauen zum Recht". Dorn, StW 1931, Sp. 364.

[2] Vgl. hierzu Becker, StW 1931, Sp. 840, der sich in diesem Falle auf die obersten Grundsätze der Bestehungslehre beruft.

[3] StW 1931, Nr. 869; StW 1932, Nr. 164.

[4] In diesem Zusammenhang muß besonders beachtet werden, daß die Auslegung durch die Vorinstanzen den RFH bei einer typischen Gestaltung nicht bindet. RFH, Bd. 20, S. 317; Bd. 34, S. 283.

[5] a. a. O., S. 30.

schnittene Entwicklung des Grundgedankens der bedingten Typisierung.[1]) Man könnte mit einem Satz kennzeichnend sagen, es handelt sich um die Umkehrung der Beweislast. Die Vermutung spricht für die typische Gestaltung; diese Vermutung zu entkräften, ist Sache des Steuerpflichtigen. Er kann und soll initiativ jeden, auch den atypischen Weg gehen, er muß ihn aber wirklich und nicht nur scheinbar gehen. M. E. liegt in dieser Ausstrahlung des Problems „Typentheorie" das wirklich Zukunftsweisende. Hier ist endlich ein Weg, der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit im Steuerrecht in eine Linie bringen könnte.

C)

Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Gegenwart und Zukunft.

Ein abschließender Rückblick auf die Ergebnisse der Untersuchung rechtfertigt den Schluß, daß der RFH vom Jahre 1918 bis zum Jahre 1932 eine zielbewußte Entwicklung im Geiste der Rechtserneuerung betrieben hat. Es war ein weiter, in der praktischen Gestaltung oft gefährlicher Weg von dem einfachen Gedanken, daß es für das Steuerrecht notwendig sei, den konkreten Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erkennen, bis zu dem Grundgedanken, mangels gesetzgeberischer Normen aus dem Rechtsbewußtsein des Volkes das lebende Recht zu schöpfen.

Aus einer kleinen Wurzel wuchs so ein stattlicher Baum heran, dessen einzelne Zweige und Verästelungen freilich oft so bizarr waren, daß sie den starken Stamm völlig verdeckten. Und, um bei dem Bild zu bleiben, einzelne Zweige entwickelten sich in dem vermeintlichen Drang nach der Sonne — im Streben nach Gerechtigkeit — so stark, daß sie andere überschatteten und verkümmern ließen und so den einheitlich gedachten Organismus störten.

Und doch rundete sich das Gesamtbild mit der fortschreitenden Evolution des Rechtsdenkens merklich ab, Gedankengänge, die man namentlich in den Fällen typisch steuerrechtlicher Denkweise uneinheitlich und unsicher tastend entwickelte, wurden zu Fundamentalsätzen, auf denen man weiter aufbauen konnte.[2])

Diese grundsätzliche Anerkennung schließt aber nicht aus, daß man auch grundsätzliche Bedenken äußern muß. Die Freude am Entdecken, ja man könnte sagen, der Glaube an eine neue Mission der Steuerrechtsprechung, führte dazu, daß man sich oft zu weit vorwagte und sich in tiefgründigen Erörterungen über Probleme verlor, die nicht zu dem eigentlichen Aufgabenkreis eines obersten Steuergerichts gehörten und bestimmt nicht geeignet waren, dem Ausbau des Steuerrechts zu dienen.

Gerade in der von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchdrungenen Rechtsprechung mußte man öfters die Klarheit und die maßvolle, auf die Praxis der unteren Behörden zugeschnittene Linienführung vermissen. Immer wieder, durch alle Einzelausstrahlungen hindurch zu verfolgen, drängten dieselben Probleme in den Vordergrund: die Gefahr der Rechtsunsicherheit, die kritische rechtsstaatliche Grundlage, die drohende Komplizierung der Rechtsprechung und der Zwiespalt zwischen dem hohen Gedankenflug des RFH und der Praxis der unteren Behörden; und in all

---

[1]) Vgl. dagegen die Auffassung von Liebisch, a. a. O., S. 135.
[2]) s. z. B. die Entwicklung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht.

diesen Problemen enthalten die Gefahren der mangelnden Bestimmtheit der Besteuerung.

Die Gefahr der Rechtsunsicherheit im Steuerrecht verschuldete nicht zuletzt der Gesetzgeber selbst, indem er die Steuergesetze nicht so durcharbeitete, wie es nötig gewesen wäre, und indem er es vor allem an begrifflicher Scheidung und begrifflicher Schärfe fehlen ließ. Allein daraus ließ sich aber nicht die Berechtigung des RFH herleiten, die wirtschaftliche Betrachtungsweise allgemein als Korrektiv zu bezeichnen und die bestehenden Schwierigkeiten noch zu übersteigern.

Entscheidend für die Problematik der Rechtsunsicherheit im Steuerrecht war das Verhältnis „Steuerrecht — Privatrecht". Es ist m. E. bedenklich, unter Heranziehung von Reichsgerichtsentscheidungen, die von wirtschaftlicher Betrachtungsweise sprechen,[1] den Beweis erbringen zu wollen, daß es, abgesehen von einigen Zugeständnissen hinsichtlich der Eigenart des steuerlichen Tatbestandes, völlig überflüssig wäre, auch in Zukunft im Steuerrecht eigene Wege zu gehen. Da im übrigen[2] der individualistische Grundgedanke des Zivilrechts infolge der Durchdringung des gesamten Rechts mit dem Gedanken der Dienstleistung an der Gemeinschaft nicht mehr bestehe, so stände einer neuerlichen Annäherung der beiden Rechtsgebiete nichts mehr im Wege. Dem ist entgegenzuhalten: Wenn das RG von wirtschaftlicher Betrachtungsweise spricht, so versteht es im Grunde genommen darunter nur diejenige Ausstrahlung der Denkweise, die sich um die Aufklärung des wirklichen wirtschaftlichen Tatbestands verdient gemacht hat; also das, was für die steuerrechtliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nur die Voraussetzung für den Gesamtaufbau war.

Zu der gesamten Tendenz der Wiederannäherung von Zivilrecht und Steuerrecht ist zu bemerken, daß man hier der Zeit vorzugreifen scheint. Wenn wirklich die normativistische Denkweise und der individualistische Grundgedanke im Zivilrecht auch ohne ausdrückliche gesetzliche Bestimmung schon völlig überwunden ist, so müßte das doch zur Folge haben, daß die Zivilrechtsprechung unserer Zeit sich mit den schwierigen Problemen des Neuaufbaues auseinanderzusetzen hat. Das Steuerrecht würde so erneut in eine kritische Entwicklung hineingezogen, die es selbst schon teilweise überwunden hat. Vor allem kann man aber doch nicht an der Tatsache vorbei, daß der Zivilrechtsanspruch und der Steueranspruch eine völlig verschiedene Grundlage haben. Das muß auch unter der Voraussetzung gelten, daß man das Wirtschaften selbst als Dienstleistung an der Gemeinschaft auffaßt.

Gerade aus dem stärkeren Betonen des hoheitlichen Zugs des Steueranspruchs ergaben sich auch die Probleme der kritischen rechtsstaatlichen Grundlage im neuen Steuerrecht. Denn der RFH betonte, gewiß zuerst unter dem Druck der sichtbaren finanziellen Notlage des Staates, daß es seine Pflicht sei, die Interessen des Staates auf das Nachdrücklichste zu wahren. Er versucht zwar, seine vermittelnde Rolle als unparteiisches oberstes Gericht aufrecht zu erhalten, schafft aber doch im Grunde genommen einen neuen Typus des Verwaltungsgerichts. Der verschärfende Zug, der damit in das gesamte Steuerrecht kam, wurde der eigentliche Ausgangspunkt der Kontroverse. Alle finanz- und wirtschaftspolitischen Bedenken, die man gegen diese Verschärfung in allgemeinen Notzeiten hatte, müßten bei konsequenter Durchführung der wirtschaftlichen Betrachtungssweise für die

[1] Vgl. u. a. Liebisch, a. a. O., S. 1 ff.
[2] Vgl. u. a. Liebisch, a. a. O., S. 165 ff.

Zukunft fallen, obwohl immer noch der Finanzbedarf des Reiches sehr groß ist.

Der Umbruch der Zeit hat hier einen entscheidenden Wandel gebracht. Eindeutig hat der neue Staat seinen Willen kundgetan, daß für ihn die Steuer nicht nur Bedarfdeckungsmittel ist, sondern darüber hinaus bevölkerungspolitische und wirtschaftspolitische Aufgaben zu erfüllen hat. Der Grundgedanke der neuen Wirtschaftspolitik, die private Initiative zu wecken, führte folgerichtig zur Lockerung des unerträglichen Steuerdrucks und zu weitgehenden steuerlichen Erleichterungen. Dieser Grundzug der staatlichen Finanzpolitik muß zum Kerngedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden, gerade weil der RFH, ohne selbst zu entscheiden, was finanzpolitisch oder wirtschaftspolitisch vielleicht richtig ist, einzig und allein die Interessen des Staats wahren und seine Bestrebungen fördern will.

Die schwersten Bedenken, die man gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise äußern muß, liegen doch letzten Endes in der Anwendung dieser Gedankengänge in der Steuerpraxis. Im Zuge der großen Reichssteuerreform läßt sich auch hier vieles von der Zukunft erwarten. Denn, wenn die Forderungen nach allgemein verständlichem Gesetzeswortlaut und nach Klarheit der Begriffe sich in den neuen Steuergesetzen voll auswirken, so dürften sich damit auch vielerlei Streitfragen, die für die Rechtsprechung eine zusätzliche Belastung darstellten, erledigen. Es wird aber auch in Zukunft immer Grenzfälle und grundsätzliche Fragen zu lösen geben, die dem RFH zur Entscheidung vorgelegt werden. Die Gefahr der Komplizierung der Rechtsprechung, die ja nicht nur von der Vielzahl der Entscheidungen bedingt ist, und der Zwiespalt zwischen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des RFH und der der unteren Behörden, bleibt damit grundsätzlich bestehen.

Wenn der RFH sich aber wieder stärker zu seinen praktischen Aufgaben zurückfindet, — und kein Zeitpunkt wäre dafür geeigneter, als die beginnende Gesamtsteuerreform —, so könnte auch diese Problematik in Zukunft fallen. Die Dinge sind in unseren Tagen so stark im Fluß und in Vielem wird der Weg ins Neuland beschritten, daß es umso notwendiger erscheint, die Erfahrungen der Vergangenheit in das Gedächtnis zurückzurufen.

Bei Abschluß der Untersuchung liegt das neue Steueranpassungsgesetz im Text vor,[1] in dem der Gesetzgeber u. a. unter Aufhebung der Bestimmungen der §§ 9—11 AO die Materie um die wirtschaftliche Betrachtungsweise neu regelt. Der Gesetzgeber bestimmt in § 1 des Steueranpassungsgesetzes:

1. Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.
2. Dabei sind die Volksanschauungen, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
3. Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.

Mit dieser gesetzlichen Neuregelung ist eine Entwicklung abgeschlossen, der die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so wie sie der RFH entwickelt hat, tatsächlich Wegbereiter war.[2]

---

[1]) Reichsgesetzblatt, Nr. 102.

[2]) s. u. a. in Einzelfragen vor allem § 5 StAG (Steueranpassungsgesetz).

Der Absatz 1 postuliert den Grundgedanken „Steuer ist Dienstleistung an der Gemeinschaft", der hoheitliche Zug des Steuerrechts und Interessenabwägungen volkswirtschaftlicher Natur zwischen Gemeinschaft und Individuum haben damit im Steuerrecht ihre Berechtigung gefunden.

Der Absatz 2 bringt neu die Berücksichtigung der Volksanschauung bei Auslegung der Steuergesetze. Gedankengänge, die der RFH auch bereits zu entwickeln versuchte,[1]) die aber wegen der Unbestimmtheit des Begriffes heftigste Kritik hervorriefen. Hier erscheint es daher angebracht, darauf hinzuweisen, daß bei aller Anerkennung der richtigen grundlegenden Zielsetzung in den Kreisen des RFH doch nicht vergessen werden darf, daß der Sinn dieses Gesetzes Vereinfachung und Klarheit im Steuerrecht sein soll, und daß daher eine komplizierende und willkürliche Rechtsprechung die Absichten des Gesetzes durchkreuzen würde.

Wenn der Absatz 3 klar ausspricht, was man in § 9 AO schon nicht mehr zu erwähnen für notwendig hielt, und wenn weiter in § 6 StAG die Grundgedanken des § 10 AO trotz gegenteiliger Auffassung der Rechtsprechung wieder aufgenommen worden sind, so hat dies zweifellos auch seine tiefere Bedeutung. Der Tendenz, Grundgedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ewiger Fortentwicklung schon als gegeben und in dem Rechtsbewußtsein fest verankert zu sehen, setzt der Gesetzgeber eine umfassende und damit b e g r e n z e n d e gesetzliche Regelung entgegen.

Es wird nun höchster Kunst der Rechtsfindung bedürfen, um z. B. Steuerumgehungen im Hinblick auf § 1, Abs. 1 StAG und die Volksanschauung des Abs. 2 nach § 6 StAG zu erfassen. Allein diese Ueberlegung zeigt, welch hohe Verantwortung der § 1 STAG dem Richter auferlegt. Zwischen schöpferischer und willkürlicher Rechtsprechung ist ein gewaltiger Unterschied;[2]) diese Erkenntnis muß bei den Schwierigkeiten und der erhöhten Verantwortung, die der RFH mit der Verwirklichung dieser Grundsätze auf sich nimmt, betont werden.

Das Steuerrecht bleibt Bahnbrecher des Fortschritts, seine Bedeutung ist unaufhörlich im Wachsen. Bei dem in absehbarer Zukunft immer noch sehr hohen Finanzbedarf des Reiches bleibt auch der Interessengegensatz Steuerstaat und wirtschaftendes Individuum bestehen.

Die Rechtsprechung des RFH wird auch in Zukunft im Brennpunkt der öffentlichen Kritik stehen und muß ebenso wie in der Vergangenheit auch in der Zukunft durch gerechte und verständige Interessenabwägung das Vertrauen des S t a a t e s und der S t e u e r p f l i c h t i g e n zu erwerben und zu erhalten suchen.

---

[1]) Die typischen Gestalten!
[2]) Becker, StW 1931, Sp. 977.

Literaturverzeichnis.

Ammon, Objekt und Grundbegriffe der theoretischen Nationalökonomie.

Anwaltverein, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung. Druckschriften Nr. 34, 1932.

Ball, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, 1924.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1931.

Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1927.

Gerloff, Wilhelm, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, S. 1 ff.: „Grundlegung der Finanzwissenschaft".
Bd. 1, S. 436 ff.: „Steuerwirtschaftslehre".

Heck, Philipp, Gesetzesauslegung und Begriffsbildung, 1933.
— Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, 1931.
— Interessenjurisprudenz, 1933.

Hensel, Albert, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933.

Jellineck, Georg, Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl., 1929.

Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit, 1934.

Lion, Max, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 3. Aufl., 1933.

Neumann, Friedr. Jul., Die Steuer und das öffentliche Interesse, 1887.

Einzeldarstellungen und Urteilsbesprechungen:

Bankarchiv, 1930, S. 332, 352 ff.: Die Handelsbilanz als Korrektiv der Steuerbilanz (Haussmann).
— 1931, S. 377: Die Grundtendenz der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Bühler).

Deutsches Recht, Jahrg. 4, Nr. 10, S. 228: Nationalsozialistisches Rechtsdenken (Carl Schmitt).

Deutsches Steuerblatt, 1931, S. 1065: „Wortlaut" (Jacobi).

Deutsche Steuerzeitung, 1931, S. 264: Die neue Typentheorie des RFH (Rosendorff).
— 1932, S. 208: Abschwächung der Typisierungstheorie? (Bühler).

Die nationale Wirtschaft, Jahrg. 2, Nr. 9, S. 312: Steuerrecht und Privatrecht (Bühler).

Finanzarchiv, 1934: Das Problem der Gerechtigkeit und die Theorie der Steuerverteilung (Hans Peter).

Frankfurter Zeitung, 19./20. Februar 1931: „Kassenjustiz",
— 30. April 1931: Steuergesetze und ihre Auslegung.
— 9. August 1931: Vertrauenskrise und RFH (Lehmann).
— 24. Mai 1934: Die G. m. b. H. in der Steuerpolitik (Dr. O. Schmitt).

Iherings Jahrbücher, Bd. 82, S. 164: Abwandlungen des bürgerlichen Rechts im Steuerrecht (zugleich ein Beitrag zur Typisierungstheorie des RFH). — (Blau und Oeftering.)

Jahrbücher für Statistik und Nationalökonomie, Bd. 35, S. 1: Die Steuer nach der Steuerfähigkeit (Neumann).

Juristische Wochenschrift, 1932, S. 1425: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des RFH und des RG

— 1934, S. 735: Die Rangordnung zwischen Staat und Steuerpflichtigen (Kempff).

Mitteilungen des Reichsverbandes der deutschen Industrie (Industrie und Steuer), 1931, S. 188: Neue Wege des RFH, die gleichmäßige Behandlung typischer Steuerfälle (Brönner).

— 1931, S. 217: Steuerrundschau (Hermann).

— 1931, S. 457: Vereinfachung des Steuerrechts durch Typisierung (Hoeres).

Steuerarchiv, 1931, S. 259: Die Rechtsprechung des RFH in der öffentlichen Kritik (Wirckau).

Steuer und Wirtschaft, 1928, S. 855: Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1926 (Becker).

— 1928, S. 967: Betrachtung über Errichtung und Einrichtung des RFH (Popitz).

— 1931, S. 272: Zur Rechtsprechung. Rechtssuchung. Durchführung der obersten Grundsätze der Besteuerungslehre (Becker).

— 1931, S. 361: Einführung des Präsidenten des RFH (Dorn).

— 1931, S. 431: Kassenjustiz. Grundsätzliches zu § 4 und § 6 AO (Becker).

— 1931, S. 609: Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen (Lion).

— 1931, S. 737: Für und Wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (Haussmann).

— 1931, S. 810: Zur Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Becker).

— 1931, S. 975: Grenzen der Auslegung (Becker).

— 1932, S. 481: Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingungen des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Becker).

— 1932, S. 553: Auswahl von Entscheidungen des RFH (Vangerow).

— 1932, S. 919: Grenzen der Auslegung (Becker).

— 1933, S. 401: Die Bedeutung der Rechtsprechung des RFH für das Handelsrecht (Flechtheim).

— 1933, S. 1258: Zur Rechtsprechung: Werbungskosten. Insbesondere Behandlung typischer Fälle (Becker).

— 1934, S. 1014: Der Sanierungsgewinn des Kaufmanns und der Körperschaft (Willenbrink).

Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, S. 132: Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von Gesetzesauslegung und -Umgehung (Lion).

— 1928, S. 264: Der Begriff des Eigentumsübergangs an Grundstücken im Grunderwerbssteuerrecht (Meilicke).

— 1931, S. 115: Gesetz und Gesetzesanwendung im Steuerrecht (Hensel).

— 1931, S. 397: Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht (Haussmann).

— 1933, S. 157: Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht (Stelling).

Amtliche und private Sammlungen von Entscheidungen:

Sammlungen der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts.
Steuer und Wirtschaft, Teil 2, Rechtsprechung des RFH (Jahrg.-Nr.).
Reichssteuerblatt, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium.
Eckstein-Gegerle, Alphabetische Schlagwortsammlung zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.
Erlaß und Entscheidung, herausgegeben von Fritz Koppe.
Jahrbuch des Steuerrechts, herausgegeben von Fritz Koppe.
Steuerrechtsprechung in Karteiform, Verlag O. Schmidt, Köln.

Lebenslauf.

Am 23. Juli 1907 wurde ich, Horst Janssen, als Sohn des Fabrikdirektors Peter Janssen und seiner Ehefrau Anny, geb. Esch, in Bromberg (Provinz Posen) geboren. Von 1914 bis 1919 besuchte ich die Hindenburg-Oberrealschule in Bromberg. Infolge Uebersiedlung meiner Eltern nach Frankfurt a. M. beendigte ich dort meine Schulzeit auf der Klinger-Oberrealschule, die ich 1927 mit dem Reifezeugnis verließ, um Rechtswissenschaft zu studieren.

Nach einem Semester in Marburg bezog ich bis zum Wintersemester 1929/30 die Universität München. Im Anschluß daran wechselte ich mein Studiengebiet und belegte in Königsberg (Pr.) bis zum Wintersemester 1931/32 wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Fächer. Nach praktischer Tätigkeit bezog ich im Wintersemester 1932/33 die Universität Frankfurt a. M. und legte im November 1933 die volkswirtschaftliche Diplomprüfung ab.